

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

**A PROIBIÇÃO AOS EFEITOS DE CONFISCO NO DIREITO TRIBUTÁRIO**

**Cassiano Menke**

Porto Alegre  
2006

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

**Cassiano Menke**

**A PROIBIÇÃO AOS EFEITOS DE CONFISCO NO DIREITO TRIBUTÁRIO**

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

**Orientador: Prof. Dr. Humberto Ávila**

Porto Alegre  
2006

À minha esposa Andréia e  
às minhas filhas Laura e Luiza, as bases da minha vida.

Ao grande amigo de todas as horas, Jesus Cristo,  
e ao grande Mestre que me orientou nesse desafio, Humberto Ávila.

Agradeço, primeiramente, ao Professor Doutor Humberto Ávila. Foi nas suas aulas que me encantei ainda mais pelo estudo do direito. A sua simplicidade e seriedade, o seu profundo conhecimento e a sua precisão ao construir os ensinamentos foram pontos decisivos para a minha formação.

O agradecimento deve ser estendido, ainda, a todos os demais professores que me ensinaram não só o Direito, mas também o ensino do Direito. Cito, especialmente, o Professor Luís Fernando Barzotto, a Professora Véra Maria Jacob de Fradera e o Professor Francisco Araújo dos Santos.

Agradeço, também, aos meus amigos e colegas que me incentivaram e me acompanharam nessa etapa. Agradeço ao colega e amigo Alexandre Marder. O seu estímulo foi essencial para que eu iniciasse o curso de Mestrado. Agradeço também aos Colegas José Renato Bopp Meister e Raquel Bernardes de Freitas, pelo seu apoio, compreensão e pelos calorosos debates sobre o tema.

Devo, ainda, agradecimentos aos colaboradores da Secretaria do Programa de Pós-graduação em Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

Por fim, rendo, também, agradecimentos especiais aos meus pais, Mário e Tânia, por terem sempre me mostrado que a família é a instituição em que se inicia a formação de um homem.

*“siempre deberá restar inmune un margen, por estrecho que resulte, de libre configuración de la vida privada; no existe objetivo estatal alguno que justifique la intromisión en él.”.*

ERNEST BENDA<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> BENDA, Ernest. Dignidad humana y derechos de la personalidad. In: BENDA, Ernest et al. *Manual de derecho constitucional*. Tradução: Antonio López Pina. Madrid: Marcial Pons, 1996.

## RESUMO

A aplicação das normas tributárias produz efeitos comportamentais e patrimoniais, os quais se projetam sobre o conteúdo dos direitos fundamentais. Tais efeitos restringem a disponibilidade do titular desses direitos sobre os bens que integram o seu conteúdo. Os bens protegidos pelos direitos fundamentais são ações, situações ou posições jurídicas, os quais condicionam a existência de um estado de coisas desejado pelo seu titular. Há bens que são essenciais à promoção de um mínimo de eficácia individual ao direito. Eles se encontram na chamada zona do núcleo essencial do direito fundamental, a qual é protegida absolutamente contra os efeitos restritivos provocados pelas normas tributárias. Há, por outro lado, bens importantes e bens supérfluos a essa eficácia individual e mínima. Eles se encontram, respectivamente, nas zonas dos bens importantes e supérfluos. O efeito de confisco ocorre toda vez que da aplicação da norma tributária decorre a restrição à disponibilidade do titular do direito sobre um bem essencial. Esse efeito equivale à ineficácia do direito. Vale dizer, o efeito de confisco ocorre quando a norma tributária impede ou desencoraja o exercício do direito pelo seu titular. Logo, o postulado da proibição aos efeitos de confisco veda que quaisquer normas tributárias, independentemente do fim que justifica a sua aplicação (fiscais ou extrafiscais), venham a provocar a ineficácia dos direitos fundamentais, especialmente dos direitos à propriedade, à liberdade e à vida humana digna. A construção de um núcleo essencial específico a partir da análise de casos concretos possibilita a criação de regras de aplicação desse postulado aos novos casos a serem enfrentados. Então, toda vez que a norma tributária der causa à indisponibilidade sobre um bem essencial à eficácia mínima do direito, restará inobservado o postulado que proíbe os efeitos de confisco no direito tributário.

Palavras chave: direito fundamental – efeito de confisco - normas tributárias

## ABSTRACT

The application of tax law rules produces financial and behavior effects that will reflect over fundamental rights. Such reflections can restrict the individual's availability over these rights or its full contents. The protection offered by fundamental rights are legal actions, situations or positions, that will give the limits for the existence of a state of things wished by its holder. There are rights that are essential for the promotion of the individual's *minimum*. They are found in an area so called "essential center of the fundamental right". This area is absolutely protected against restrictive effects caused by tax law. To be said, also, that there are important rights and less important rights to enforce this individual *minimum*. The tax confiscation effect occurs every time the application of a tax rule restricts the individual's availability over an essential right. This effect means ineffectiveness of the rule. In other words, the tax confiscation effect happens when the tax rule obstructs or discourages the full exercise of the individual's right. Therefore, the prohibition of the tax confiscation effect forbids that any tax rule, independently of its nature (fiscal or non fiscal), will cause ineffectiveness of a fundamental right, specially when concerning propriety, liberty or human dignity. The construction of a specific essential center of fundamental right, from existing legal cases, makes possible the creation of certain application rules for new cases to come. Therefore every time a tax rule causes the ineffectiveness of an essential right, it'll have violated the fundamental idea of the prohibition of the tax confiscation effect.

Key words: fundamental rights – tax confiscation effect – tax rules

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	<b>10</b>
<b>I. O CONTEÚDO JURÍDICO DA PROIBIÇÃO AOS EFEITOS DE CONFISCO NO DIREITO TRIBUTÁRIO A PARTIR DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988</b> .....	<b>14</b>
<b>A) As normas tributárias e os direitos fundamentais</b> .....	<b>14</b>
1) <i>A eficácia das normas tributárias e a restrição ao conteúdo dos direitos fundamentais</i> .....	14
2) <i>As normas tributárias sujeitas à limitação a partir dos direitos fundamentais</i> .....	25
<b>B) A proibição aos efeitos de confisco como postulado normativo aplicativo da proibição de excesso no direito tributário</b> .....	<b>29</b>
1) <i>O conteúdo dos direitos fundamentais como princípios jurídicos</i> .....	29
2) <i>A estruturação do conteúdo dos direitos fundamentais segundo a essencialidade dos bens que o integram para a produção de uma eficácia mínima: o núcleo essencial</i> .....	45
a) <i>Os bens jurídicos essenciais, importantes e supérfluos à produção de eficácia mínima aos direitos fundamentais</i> .....	47
b) <i>A construção do núcleo essencial dos direitos fundamentais como direitos subjetivos e o caráter absoluto da proteção aos bens que o integram diante das intervenções promovidas pelas normas tributárias</i> .....	60
3) <i>A proibição de excesso de intervenção no conteúdo dos direitos fundamentais como postulado normativo aplicativo que veda a produção de efeitos de confisco no direito tributário</i> .....	72
a) <i>O postulado normativo aplicativo da proibição de excesso como vedação aos efeitos de confisco</i> .....	72
b) <i>o excesso pleno e o excesso restrito como intervenções no núcleo essencial e como indicadores do efeito de confisco</i> .....	83
<b>C) O postulado da proibição aos efeitos de confisco e os temas afins</b> .....	<b>88</b>

1) <i>Proibição de confisco, razoabilidade e proporcionalidade: instrumentos diferentes para limitar o poder de tributar</i> .....	88
2) <i>A proibição de confisco e as finalidades das normas tributárias</i> .....	95
<b>II. A CONCRETIZAÇÃO DA PROIBIÇÃO AOS EFEITOS DE CONFISCO A PARTIR DA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL</b> .....	<b>101</b>
<b>A) A construção do núcleo essencial específico dos direitos fundamentais da vida em conexão com a dignidade humana, da liberdade de exercício de atividade econômica e da propriedade como zonas irrestringíveis e demarcatórias do efeito de confisco</b> .....	<b>101</b>
1) <i>O direito fundamental à vida em conexão com a dignidade da pessoa humana</i>	101
2) <i>O direito de liberdade: o livre exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão e a liberdade de exercício de atividade econômica</i> .....	107
3) <i>O direito à propriedade</i> .....	115
<b>B) Exames inerentes à proibição aos efeitos de confisco</b> .....	<b>125</b>
1) <i>Essencialidade dos bens jurídicos protegidos</i> .....	125
2) <i>Causalidade</i> .....	129
<b>C) Os modelos de resolução para aplicação aos casos futuros</b> .....	<b>133</b>
<b>CONCLUSÕES</b> .....	<b>140</b>
<b>REFERENCIAS</b> .....	<b>145</b>

## INTRODUÇÃO

O aumento gradual das restrições provocadas pelas normas tributárias sobre os direitos fundamentais do indivíduo é uma realidade atual. O Estado precisa, cada vez mais, de recursos para que possa realizar os seus objetivos institucionais. E eles, via de regra, são obtidos mediante a instituição e a arrecadação de tributos. Da mesma forma, o Estado tem se utilizado de medidas tributárias bastante eficazes à tarefa de instrumentalizar essa arrecadação e de evitar a prática de evasão fiscal. A sua adoção, porém, implica a restrição do âmbito protegido pelos direitos individuais.

Nesse cenário, cresce a importância dos estudos sobre os mecanismos previstos na Constituição que servem à limitação do poder de instituir, de cobrar, de arrecadar e de fiscalizar a arrecadação dos tributos. Não dos estudos descompromissados com a aplicação prática desses mecanismos, mas das pesquisas que visam a propiciar aos aplicadores do direito a identificação mais precisa possível dos critérios segundo os quais eles podem e devem ser aplicados aos casos concretos. Este trabalho parte exatamente da inquietação intelectual acerca de um desses instrumentos de proteção dos direitos fundamentais: a proibição prevista pela Constituição Federal de 1988 que veda a utilização do tributo com efeito de confisco.

Os estudos doutrinários a seu respeito reforçam a dificuldade de extrair diretrizes seguras daquilo que comumente chamam de “princípio” da proibição de confisco.<sup>2</sup> E externam o baixo grau de controlabilidade conferido ao operador do direito no momento de manuseá-lo. Fica claro que há dúvidas sobre o que ele realmente é, para o que ele efetivamente serve e de que modo ele é aplicado aos

---

<sup>2</sup> CARVALHO, Paulo de Barros Carvalho. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 291 et seq

casos concretos na busca pelos limites ao poder de tributar. O resultado prático dessa insegurança é simples: a proibição referida deixa de ser utilizada aos casos em que poderia atuar e, com isso, perde a função a ela confiada pela Constituição.

Dois casos concretos podem exemplificar as dúvidas que a análise do tema gera. O município de Santos, em São Paulo, majorou em aproximadamente 600% a alíquota do então chamado imposto de licença sobre cabines de banho. Empresas que exploravam a atividade insurgiram-se contra o aumento, promovendo demandas judiciais no intuito de não pagarem o tributo com o valor aumentado. Ao examinar o caso, o Supremo Tribunal Federal referiu que “todo o imposto que torne praticamente proibitiva a exploração de um comércio lícito, deve ser considerado inconstitucional”<sup>3</sup>, destacando que o tributo não pode consumir integralmente o lucro auferido pelo exercício da atividade.<sup>4</sup> Porém, o Tribunal reconheceu que o tributo cobrado não produzia, naquele caso, efeito de confisco, pois a causa da não-obtenção de lucro fora a má-gestão do negócio por seus administradores, mas não a cobrança do tributo. Já noutro caso, o Supremo Tribunal Federal reconheceu o efeito confiscatório produzido pela cobrança da Contribuição Previdenciária sobre os proventos dos servidores inativos, registrando que uma pretensão governamental não pode comprometer o exercício do direito à existência digna, nem a satisfação das necessidades vitais dos indivíduos.<sup>5</sup>

Esses casos permitem formular algumas questões que problematizam o tema. Quais são realmente os critérios que permitem reconhecer o efeito de confisco no caso concreto? Por que o aumento em 600% (seiscentos por cento) na alíquota de um tributo não levou ao reconhecimento do efeito de confisco e o que precisaria estar presente no caso para que essa majoração fosse considerada excessiva? É somente no campo da fiscalidade que atua a proibição em exame, ou ela também impõe limites às normas tributárias que visam às finalidades extrafiscais? O cumprimento de deveres instrumentais ao recolhimento do tributo pode levar aos efeitos de confisco? E, mais: o *efeito* de confisco equivale ao *confisco* de bens? O presente trabalho, pois, responde a essas e a outras questões sobre o tema. Ele

---

<sup>3</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 18.976/SP. Relator: Min. Barros Monteiro. ADJ 2 out.1952.

<sup>4</sup> Ibidem.

<sup>5</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADIn nº. 2010. Tribunal Pleno. Medida Cautelar Relator: Ministro Celso de Mello. DJ 12 abr. 2002

demonstra qual é o conteúdo e o alcance desse valioso mecanismo de proteção dos direitos fundamentais. Em outras palavras, é examinado o que ele é, para o que ele serve e como ele funciona, sem adentrar, no entanto, no exame específico da sua aplicação às espécies tributárias existentes em nosso sistema constitucional.

Este estudo pretende contribuir para a compreensão mais exata e segura daquilo que é a proibição aos efeitos de confisco. A sua finalidade está em aclará-la e tornar praticável aos operadores do direito o manuseio dessa ferramenta. Por isso, o seu papel é, sobretudo, voltado à prática, visando a contribuir para que novos casos possam vir a ser solucionados a partir dele. Não há pretensão, por outro lado, de encerrar os debates sobre o assunto, nem mesmo de propor soluções que somente o rigor lógico das medições e dos cálculos matemáticos podem dar. Trata-se, pois, de proposta para focar uma proibição a que está submetido o Estado ao exercer o poder de tributar. Ele não pode, a pretexto de tributar, causar a ineficácia dos direitos fundamentais restringidos pelas normas tributárias.

Para alcançar o objetivo acima apontado, a investigação funda-se, sobretudo, na análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. São estudados diversos casos já julgados pelo Tribunal, na busca pelos elementos e critérios que aparecem reiteradamente na sua solução. Essa análise evidencia a repetição de elementos e critérios. Também demonstra que, em alguns casos, embora pudesse ter sido aplicado o postulado da proibição aos efeitos de confisco, ele não o foi. O uso desse método investigativo permite criar modelos que auxiliam o aplicador do direito na solução dos novos casos a julgar. Ou seja, é possível falar-se na formulação de modelos de resolução sobre a aplicação do postulado em exame.<sup>6</sup>

O plano do trabalho encontra-se estruturado em duas partes. Na primeira, são analisados os efeitos decorrentes da aplicação das normas tributárias sobre os direitos fundamentais. A proibição aos efeitos de confisco é enquadrada como um postulado normativo aplicativo a ser indicado e são abordadas as suas relações com temas afins. É investigado, também, o núcleo essencial dos direitos fundamentais e o grau de proteção a ele conferido diante das restrições tributárias. Já na segunda

---

<sup>6</sup> LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 3. ed. Tradução José Lamego. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997, p. 411.

parte, a análise ruma para a construção do núcleo essencial específico dos direitos fundamentais da propriedade, da liberdade e da existência humana digna. Ato contínuo, são identificados dois exames inerentes à aplicação do postulado, bem como, no fim, são formulados os modelos de resolução com pretensão de aplicabilidade para além do caso já julgado.

## I. O CONTEÚDO JURÍDICO DA PROIBIÇÃO AOS EFEITOS DE CONFISCO NO DIREITO TRIBUTÁRIO A PARTIR DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

### A) As normas tributárias e os direitos fundamentais

#### 1) *A eficácia das normas tributárias e a restrição ao conteúdo dos direitos fundamentais*

A realização dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil alinhados no art. 3º do texto constitucional, tais como a garantia do desenvolvimento regional, a erradicação da pobreza, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e, de um modo geral, a promoção do bem comum, depende, especificamente, da proteção e promoção dos direitos fundamentais dos cidadãos e dos bens que integram esses direitos.<sup>7</sup> A promoção da livre iniciativa, por exemplo, relaciona-se ao estímulo da liberdade de empresa, que, por sua vez, exige um conjunto de atividades orientadas para essa finalidade.

Na medida em que o alcance desses fins reclama, via de regra, a existência de bens, atividades e prestações estatais custeadas pela aplicação de recursos públicos<sup>8</sup>, é possível afirmar, com Torres, que o tributo configura-se como um “custo” suportado pelo cidadão para manutenção dos seus direitos fundamentais, isto é, como “o preço da liberdade” (*l’impôt-prix de la liberté*).<sup>9</sup> A atividade tributária é essencial para que o Estado Social de Direito possa realizar a missão que lhe foi atribuída pela Constituição Federal. Por meio dela, o indivíduo é auxiliado em busca

<sup>7</sup> AVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 51

<sup>8</sup> BORGES, José Souto Maior. *Introdução ao direito financeiro*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 22

<sup>9</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário* 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, v. 3: os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia, p. 4; TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, v. 2: – os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia, p. 97; RAWLS, John. *A theory of justice*. Oxford: Oxford University, 1999, p. 217. “the limitations upon the extent of liberty are for the sake of liberty itself and result in a lesser but still equal freedom.” Vide, também: STEICHEN, Alain. La justice fiscale entre la justice commutative et la justice distributive. *Archives de philosophie du droit: L’impôt*, Paris, v. 46, p. 242-279, 2002, p. 275.

da sua dignidade humana<sup>10</sup> e do desenvolvimento da sua personalidade.<sup>11</sup> Ela é responsável pela criação das condições para que os cidadãos promovam o seu autodesenvolvimento, o que, para Kirchhof, implica estimular cada vez mais a produção de bens capazes de suportar posteriormente a incidência tributária.<sup>12</sup>

Ao Estado cabe fornecer e financiar os bens de interesse geral. Ele pode impor aos cidadãos um pagamento em decorrência disso (some binding rule requiring payment must be enforced)<sup>13</sup>. Como afirma Dorado, “a necesidad de tributar está conectada com la existencia previa de garantizar unos bienes públicos mediante los recursos correspondientes”<sup>14</sup>, referência ao sistema constitucional espanhol, que explicita o “deber de tributación”<sup>15</sup> como encargo dos cidadãos em prol dos seus interesses<sup>16</sup>.

Dessa forma, o Estado *Social* de Direito, ao assumir o dever institucional de prover as necessidades básicas dos indivíduos segundo as exigências da dignidade da pessoa humana e do bem comum<sup>17</sup>, justifica, como chamado por Molina, a existência de um “deber de solidariedad”.<sup>18</sup> Em razão desse dever, cada indivíduo está sujeito ao sacrifício de parte dos seus direitos em prol da criação e da manutenção de um estado de coisas que aproveite a todos. Os direitos fundamentais, que devem cumprir uma função individual, isto é, a de servir ao seu

---

<sup>10</sup> Sobre a função do direito, da economia e do Estado em geral como instrumentos para o desenvolvimento humano individual, vide: ARIÑO ORTIZ, Gaspar. *Principios de derecho público económico: modelo de estado, gestión pública, regulación económica*. 2. ed. Granada: Comares, 2001, p. 112.

<sup>11</sup> GONZÁLES NAVARRO, Francisco. *El estado social y democrático de derecho*. Pamplona: EUNSA, 1992, p. 104.

<sup>12</sup> KIRCHHOF, Paul. A influência de la constitución alemana em su legislación tributaria. In: GARANTIAS constitucionais del contribuyente. Tradução Cesar García Novoa. Valência: Tirant Lo Blanch, 1998, p. 31.

<sup>13</sup> RAWLS, *A theory...*, p. 236.

<sup>14</sup> GARCIA DORADO, Francisco. *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación*. Madrid: Dykinson, 2002, p. 35.

<sup>15</sup> O art. 31.1 da constituição espanhola prescreve que “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.”

<sup>16</sup> Entre nós, vide: GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tributação e direitos fundamentais. In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.) *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 11.

<sup>17</sup> BARZOTTO, Luiz Fernando. Justiça social: gênese, estrutura e aplicação de um conceito. *Revista da Presidência da República*, Brasília, n. 48, p. 1-22. Disponível em: <<http://www.presidencia republica.gov.br>> Acesso em: 1 nov. 2005, p. 10.

<sup>18</sup> HERRERA MOLINA, Pedro M. *Capacidad económica y sistema fiscal: análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán*. Madrid: Marcial Pons, 1998.

titular, abrem-se parcialmente à sociedade, para serem com ela “compartilhados”. Por isso, sofrem limitações em seu conteúdo. E passam a operar uma outra função, passível de ser chamada de *função social* dos direitos fundamentais.<sup>19</sup>

Então, para que o Estado proveja o lazer, a saúde, a previdência e a assistência social, a moradia, assim como as demais necessidades vitais básicas dos indivíduos, é preciso lançar mão do tributo como instrumento de arrecadação dos recursos necessários ao atendimento desses fins. Mas o paradoxal – e isso é relevante - é que, ao assim agir, restringe os direitos fundamentais que inicialmente são alvo de promoção.<sup>20</sup> Trava-se, pois, um relacionamento doutrinariamente chamado de “*dramático*” entre a liberdade e a propriedade e o tributo.<sup>21</sup> É que, a pretexto de realizar concretamente esses valores, as manifestações do poder de tributar têm indiscutível aptidão para extingui-los.<sup>22</sup> Ou seja, a concretização das normas tributárias implica, via de regra, intervenção no âmbito protegido por esses direitos.

Segundo Alexy, os direitos fundamentais protegem bens jurídicos, os quais denomina de “ações, propriedades ou situações e posições jurídicas,” que se encontram inseridos no que o autor chama de *âmbito protegido*.<sup>23</sup> Tais bens compõem o conteúdo dos direitos fundamentais e equivalem a condições para a sua eficácia, isto é, a requisitos necessários para que os valores sejam promovidos ou protegidos empiricamente. A liberdade de exercício de uma atividade econômica (art. 170, parágrafo único, da CF), por exemplo, impõe a proteção e disponibilidade

---

<sup>19</sup> HÄBERLE, Peter. *La Garantía del contenido esencial de los derechos fundamentales en la Ley Fundamental de Bonn: una contribución a la concepción de los derechos fundamentales y a la teoría de la reserva de la ley*. Traducción Joaquín Brage Camazano. Madrid: Dykinson, 2003, p. 208; HERRERA MOLINA, *Capacidad...*, p. 95.

<sup>20</sup> Sobre a limitação da liberdade em prol de necessidades sociais e carências básicas, vide: RAWLS, *A theory...*, p. 476. Afirma o Autor: “The realization of these interests may necessitate certain social conditions and degree of fulfillment of needs and material wants, and this explains why the basic liberties can sometimes be restricted.” Vide, ainda: ÁVILA, Humberto. Estatuto do Contribuinte: conteúdo e alcance. *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, v. 1, n. 3, junho, 2001, p. 11. Disponível em: <http://www.direitopublico.com.br>> Acesso em 17 jan. 2006.

<sup>21</sup> TORRES, *Tratado...*, v. 3, p. 5.

<sup>22</sup> GARRIDO FALLA, Fernando. Introducción general. In: GARRIDO FALLA, Fernando (Coord.) *El modelo económico en la Constitución Española*. Madrid: Instituto de Estudios Económicos, 1981, v. 1, p. 61. Falla reforça essa socialização dos direitos fundamentais e argumenta que “La contribución al sostenimiento de los gastos públicos es ciertamente una restricción a la riqueza privada en favor del interés general.”

<sup>23</sup> ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 2001, p. 188 e p. 295.

ao seu titular da liberdade de criação de uma empresa, de acesso ao mercado, de escolha das cores do estabelecimento comercial, da liberdade de eleição da forma jurídica dessa empresa, dentre tantas outras ações, propriedades ou posições jurídicas.<sup>24</sup> Por isso, esses bens não podem ser *obstaculizados*, *afetados* ou *eliminados*, seja por terceiros, seja pelo Estado, quando, então, Alexy fala em direitos a ações estatais negativas ou *direitos de defesa*.<sup>25</sup>

A atividade tributária restringe a disponibilidade desses bens ao atuar, fundamentalmente, sobre a liberdade e sobre a propriedade. Isso porque a concretização das normas tributárias gera obrigações ao particular, consubstanciando conseqüências que podem ser didaticamente acomodadas em dois grupos de efeitos, os *patrimoniais* e os *comportamentais*.<sup>26</sup> Para compreendê-los, porém, é preciso, antes, investigar as espécies de obrigações tributárias.

A obrigação tributária é *principal* ou *acessória*. A primeira espécie, prevista no art. 113, parágrafo primeiro do Código Tributário Nacional, é aquela que estabelece ao sujeito passivo o dever de pagar quantia certa a título de tributo. Isto é, ela atinge imediatamente o patrimônio do cidadão por ordenar-lhe o cumprimento de uma *obrigação de dar*, restringindo preponderantemente o seu direito de propriedade. Por isso, pode ser associada ao *efeito patrimonial* da concreção das normas tributárias. De outro lado, a obrigação acessória, prevista no art. 113, parágrafo segundo do Código Tributário Nacional, se refere ao dever de realizar condutas que instrumentalizam o cumprimento da obrigação principal. Delas decorre a exigência da realização de *obrigações de fazer* pelo sujeito passivo, consubstanciadas em determinadas práticas capazes de assegurar o cumprimento e a possibilidade de fiscalização do cumprimento da obrigação principal (de pagar). Por exemplo, são obrigações acessórias as que dizem respeito ao dever de preenchimento dos documentos e livros fiscais, que se referem à entrega de declarações, bem como à prestação de informações ao Fisco. Por isso, essas obrigações, também chamadas de deveres instrumentais<sup>27</sup>, se vinculam ao anteriormente referido *efeito*

---

<sup>24</sup> ARIÑO ORTIZ, Gaspar. *Principios constitucionales de la libertad de empresa: libertad de comercio e intervencionismo administrativo*. Madrid: Marcial Pons, 1995, p. 132.

<sup>25</sup> ALEXY, *Teoria de...*, p. 188 et seq. e p. 191; RAWLS, *A theory...*, p. 210.

<sup>26</sup> ÁVILA, *Sistema...*, p. 82 e p. 59.

<sup>27</sup> CARVALHO, *Curso de...*, 2005, p. 291 et seq.

*comportamental* da norma tributária, atuando, principalmente, no âmbito protegido pelo direito fundamental da liberdade.

Nas disposições dos arts. 194 a 208 do CTN, também podem ser encontradas as obrigações chamadas de acessórias. Tais dispositivos introduzem no ordenamento jurídico um conjunto de normas que visa a garantir ao Estado os mecanismos de fiscalização do cumprimento das prestações de natureza tributária.

A partir disso, pode-se dizer que a instituição e cobrança de tributos, bem como a imposição de deveres instrumentais, seja quanto às normas com fins fiscais, seja quanto às normas com fins extrafiscais, estabelece uma tensão entre os direitos fundamentais e o interesse público que reveste a atuação tributária. O poder de tributar, portanto, *restringe* o âmbito protegido pelos direitos fundamentais, segundo constatou Giannini.<sup>28</sup> Entre nós, Derzi, nas “notas” que fez à obra de Baleeiro, observou que a Constituição Federal evidencia dois grupos de normas aparentemente conflitantes. De um lado, as normas assecuratórias de direitos fundamentais como exigência ao bem comum. E, de outro, as normas que autorizam “*amputar*”, por meio de tributos, a renda, o patrimônio, o capital, a propriedade e demais bens, ou seja, as normas que diminuem o âmbito protegido por esses direitos.<sup>29</sup>

Mais recentemente, Ávila apontou, com precisão, o tensionamento que se estabelece quando da concretização da relação obrigacional tributária, referindo, em suma, que as leis tributárias intervêm na esfera privada e lhe diminuem o conteúdo, sendo, por isso, chamadas de *leis interventivas*:

---

<sup>28</sup> GIANNINI, A. D. *Istituzioni di diritto tributario*. 5. ed. Milano: Giuffrè, 1951, p. 11. Sobre o conceito de restrição, vide: ALEXY, *Teoria de...*, p. 191. A propósito, duas são as teorias sobre os direitos fundamentais e as suas restrições: a teoria *interna* e a *externa*. A primeira pressupõe os direitos fundamentais como regras jurídicas, sob o fundamento de que cada um deles possuiria um âmbito protegido definitivo, pois haveria limites iminentes decorrentes da unicidade do sistema jurídico. Por outro lado, a segunda teoria, *externa*, pressupõe esses direitos como princípios jurídicos, que exigem a promoção de um estado ideal de coisas na maior intensidade possível. Dessa forma, o âmbito protegido pelos direitos pode ser analisado em dois planos: o abstrato, que contém os bens protegidos *prima facie*, e o concreto, que indica os bens protegidos definitivamente. Para o presente trabalho, a teoria adotada é a externa, o que se depreende da exposição adiante sobre o conteúdo dos direitos fundamentais. Sobre o tema, vide: *Ibidem*, p. 191; MENDES, Gilmar Ferreira. *Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 15;

<sup>29</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed., com notas de Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 572; AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 144.

Em geral – porque cada tributo possui determinados efeitos -, pode-se afirmar que a liberdade e a propriedade são, mais ou menos, restringidas na concretização da relação obrigacional tributária. Em virtude dessa eficácia, as leis tributárias podem ser qualificadas de *leis interventivas (Eingriffsgesetz)*, já que elas “diminuem”, direta ou indiretamente, a esfera privada.<sup>30</sup>

Daí resulta uma constatação: a concretização das normas tributárias provoca restrição ao conteúdo dos direitos fundamentais sobre os quais atua (direito à liberdade, à propriedade, à vida, à intimidade, à dignidade da pessoa humana, dentre outros).

Os exemplos ajudam a confirmar essa afirmação. Ao realizar o pagamento do imposto sobre a renda, o sujeito passivo tem evidente redução da sua esfera patrimonial e, reflexamente, das possibilidades econômicas que teria não fosse o dispêndio da quantia paga. Comparando a sua disponibilidade de dinheiro antes e após o pagamento do tributo, é possível concluir que há uma redução quantitativa após o adimplemento, o que evidencia uma restrição, isto é, uma diminuição na disponibilidade sobre os seus bens, assim como uma redução da sua esfera de liberdade de direcionamento do seu patrimônio. Ainda em relação ao imposto sobre a renda, ao limitar a possibilidade de dedução das despesas com instrução na apuração da base de cálculo do tributo<sup>31</sup>, o Estado restringe patrimonialmente o sujeito passivo. Também provoca limitações à disponibilidade de bens jurídicos protegidos pelo princípio da dignidade da pessoa humana (art. 1º, III, da CF) concretizado no atendimento das necessidades vitais básicas do indivíduo (art. 7º, IV, da CF), dentre os quais está a educação.

Por outro lado, ao sujeitar-se ao pedido de autorização ao Estado para imprimir um talão de notas fiscais, a fim de empreender atividade comercial, o sujeito passivo dessa obrigação sofre restrição à sua liberdade.<sup>32</sup> O mesmo ocorre ao ter de confeccionar e preencher os livros fiscais obrigatórios e ao realizar as declarações

---

<sup>30</sup> ÁVILA, *Sistema...*, p. 59.

<sup>31</sup> A limitação ora referida encontra-se disciplinada nos seguintes dispositivos legais e regulamentares: Lei 9.250/1995, art. 8º, II, b; Lei 10.451/2002; Decreto nº. 3000/1999, art. 81; Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº. 15/2001, art. 39. Atualmente, o limite individual é de R\$ 1.998,00 (mil novecentos e noventa e oito reais).

<sup>32</sup> Importante destacar a posição de Goldschmidt sobre o assunto, para quem a instituição de deveres instrumentais gera um *efeito patrimonial indireto*. (GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 149).

das suas operações dentro dos prazos determinados pela Fazenda Pública e, ainda, suportar um procedimento administrativo de fiscalização do pagamento dos tributos a que está sujeito.<sup>33</sup> Comparando a liberdade de exercício de atividade econômica acompanhada da existência desses deveres instrumentais e sem eles, verifica-se que, na primeira hipótese, com a presença dos deveres, o conteúdo do direito é restringido.

É nesse cenário, pois, que se percebe a imprescindibilidade do estudo da proibição aos efeitos de confisco a partir dos direitos fundamentais. Isso porque, no contexto apresentado, a atuação do poder de tributar e os efeitos concretos emanados das obrigações tributárias não podem provocar restrições excessivas aos direitos fundamentais, assim entendidas aquelas que causam a sua eliminação. Entre ambos - *normas tributárias e direitos fundamentais* - deve ser buscada uma relação de *concordância objetiva e prática*, exigências inerentes à compreensão e aplicação do sistema constitucional tributário.<sup>34</sup>

Fala-se em *concordância objetiva* porque o sistema tributário deve ser examinado à luz de todas as disposições da Constituição Federal de 1988, sejam explicitamente vinculadas ao fenômeno tributário ou não. Tais disposições, por sua vez, instituem uma *ordem de valores* a ser perseguida.<sup>35</sup> Essa ordem exige que a integralidade das normas jurídicas seja interpretada de modo que o seus sentidos individuais concordem objetivamente e dirijam-se como um bloco em busca desses valores.<sup>36</sup> As normas que conferem poderes ao Estado para instituir e cobrar tributos

---

<sup>33</sup> Sobre a restrição dos direitos fundamentais por meio das obrigações acessórias, Mendonça destaca que “também as obrigações acessórias têm a potencialidade para restringir direitos, liberdades e garantias fundamentais, pois elas impõem as contribuintes os deveres de suportar fiscalizações, exames ou inspeções fiscais, além de exigir deles a prática de uma série de tarefas ligadas à administração ou gestão de tributos, vinculando-os, sem qualquer compensação financeira, ao lançamento, liquidação e cobrança de diversos tributos.” (MENDONÇA, Maria Luiza Vianna Pessoa de. Multas tributárias – efeito confiscatório e desproporcionalidade – tratamento jusfundamental. In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.) *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 243).

<sup>34</sup> Sobre concordância objetiva: LARENZ, *Metodologia...*, p. 458; Sobre a concordância prática: ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 96; Ainda: ÁVILA, *Sistema...*, p. 68.

<sup>35</sup> CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. 3. ed. Tradução: A. Menezes Cordeiro. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2002, p. 86.

<sup>36</sup> A esse respeito, vale conferir a decisão monocrática da lavra do Ministro Celso de Mello do Supremo Tribunal Federal ao despachar inauguralmente nos autos da Medida Cautelar nº 535, em 18.02.02. Vide, ainda, os comentários ao despacho em: ÁVILA, *Sistema Constitucional...*, p. 69 et seq.

devem ser analisadas à luz dos direitos fundamentais, os quais, por sua vez, precisam ser compreendidos diante dos fundamentos do Estado Social de Direito (art. 1º, da CF) e dos objetivos por ele almejados (art. 3º, da CF). Os direitos fundamentais, de outra banda, devem ser interpretados, por exemplo, no contexto da ordem econômica e financeira (arts. 170 a 192, da CF), assim como ela deve ser entendida como meio apto à promoção dos direitos. Ou seja, tais elementos precisam ser reconhecidos como uma só estrutura que caminha em direção aos valores perseguidos pelo Estado. Eles não podem se excluir ou se anular mutuamente, nem mesmo ser interpretados de forma isolada.<sup>37</sup> Sobre o assunto, aliás, Larenz explicou que, dentre as variadas interpretações possíveis acerca do conteúdo de uma lei, deve prevalecer aquela que possibilite a garantia de concordância material dela com as demais, explicitando essa noção de bloco e unidade.<sup>38</sup>

Da mesma forma, a *concordância prática* impõe ao aplicador do direito o dever de harmonizar os valores que se imbricam no processo de concretização das normas jurídicas, ou, como denomina Israel, num dever de *conciliação* entre os direitos.<sup>39</sup> Mais especificamente no direito tributário, isso significa que as normas que atribuem poder de tributar ao Estado devem relacionar-se equilibradamente com aquelas que conferem direitos aos cidadãos, de modo que ambas tenham o máximo de efetividade possível.<sup>40</sup> A concordância prática foi alvo de recente exame pelo Supremo Tribunal Federal (STF), nos autos do RE nº. 413.782-8/SC, por meio do qual o Tribunal declarou a inconstitucionalidade de parte do Regulamento do ICMS do Estado de Santa Catarina, que possibilitava ao contribuinte inadimplente utilizar em suas operações apenas notas fiscais avulsas. O voto do Min. Celso de Mello foi esclarecedor acerca desse dever de compatibilizar o poder de tributar com os direitos fundamentais. Veja-se uma pequena parte dele:

Cabe lembrar, neste ponto, consideradas as referências doutrinárias que venho a expor, a clássica advertência de Orosimbo Nonato, consubstanciada em decisão proferida pelo Supremo

---

<sup>37</sup> ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1966, p. 3.

<sup>38</sup> LARENZ, *Metodologia...*, p. 458.

<sup>39</sup> ISRAEL, Jean-Jaques. *Direito das liberdades fundamentais*. Tradução Carlos Souza. São Paulo: Manole, 2005, p. 33.

<sup>40</sup> ÁVILA, *Teoria dos...*, p. 96.

Tribunal Federal (RE 18.331/SP), em acórdão no qual aquele eminente e saudoso Magistrado acentuou, de forma particularmente expressiva, à maneira do que já fizera o *Chief Justice* John Marshall, quando do julgamento, em 1819, do célebre caso “*McCulloch v. Maryland*”, que o “poder de tributar não pode chegar à desmedida do poder de destruir” (RF145/164 – RDA 34/132), eis que – como relembra Bilac Pinto, em conhecida conferência sobre “Os limites Poder Fiscal do Estado” (RF 82/547-562, 552) – essa extraordinária prerrogativa estatal traduz, em essência, “*um poder que somente pode ser exercido dentro dos limites que o tornem compatível com a liberdade de trabalho, de comércio e de indústria e com o direito de propriedade*”<sup>41</sup> (grifei)

Nessa constante tensão entre as normas tributárias e aquelas que prescrevem os direitos fundamentais é que está o foco da presente investigação. É preciso examinar até que ponto as restrições são aceitáveis, isto é, com que intensidade elas podem ser implementadas sem extinguir os direitos. A restrição pode ser mais ou menos intensa, de acordo com o resultado que provoca no conteúdo do direito afetado. Esse exame, no entanto, reclama que se conheçam, antes de tudo, os bens protegidos pelos direitos fundamentais, para que seja possível identificar as conseqüências que decorrem da sua eventual eliminação no embate com as normas tributárias. Isso representa identificar quais bens podem ser afetados sem que se extinga o direito fundamental e quais deles devem estar imunes às restrições, na medida em que são indispensáveis à não-eliminação do direito.

Essa tarefa de construção do conteúdo e de identificação da importância de cada um dos bens jurídicos protegidos é orientada pelo postulado da *coerência substancial*.<sup>42</sup> Por sua conta, é possível construir a dimensão material dos direitos num processo de esclarecimento recíproco.<sup>43</sup> Isto é, cada um deles busca no outro o preenchimento do seu conteúdo. Por exemplo, o âmbito material protegido pelo direito à dignidade humana é preenchido a partir da estruturação do conteúdo do

---

<sup>41</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 413. 782-8/SC. Relator: Min. Marco Aurélio. DJ 17 mar. 2005. No mesmo sentido: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 18.331/SP Relator: Min. Orosimbo Nonato. 21 set. 1951.

<sup>42</sup> ÁVILA, *Sistema...*, p. 30 et seq.

<sup>43</sup> LARENZ, *Metodologia...*, p. 676.

direito à liberdade e à vida, e vice-versa, atuando um sobre o outro numa relação de *complementariedad*.<sup>44</sup>

Além disso, é necessário que se acompanhe o processo dinâmico de concretização das normas ao caso concreto, por meio do qual elas ganham forma e conteúdo.<sup>45</sup> A partir da concretização das normas tributárias e das restrições daí advindas aos direitos fundamentais, torna-se possível avaliar os limites quantitativos e qualitativos que devem ser opostos ao poder de tributar, de modo que esses elementos tensionados habitem pacificamente o sistema. Na aplicação das normas, é verificável, então, com maior clareza e definitividade, quais são as condições segundo as quais a afetação de um bem jurídico protegido pode levar à eliminação do direito fundamental. E, de posse desses dados, é possível avaliar a intensidade da restrição. Em outras palavras, pode-se dizer que, quanto maior é a importância de um bem para a garantia de eficácia mínima ao direito fundamental, tanto maior também é a intensidade da restrição que o atinge, e mais fundamentada deve estar a medida estatal que a causa. Há bens mais ou menos importantes à eficácia do direito. Há outros, porém, que são essenciais, vale dizer, sem os quais o direito perde totalmente a sua eficácia. A medida tributária que atinge tais bens essenciais provoca a restrição mais intensa de todas, isto é, a restrição excessiva. Por exemplo, a norma tributária cuja aplicação impõe aos contribuintes o dever de fornecer digitalmente ao Fisco estadual os dados relativos às operações de compra e venda que tenham praticado ao longo de um período causa uma restrição – que pode até ser chamada de intensa – à liberdade de empresa. Mas essa restrição não impede o exercício do direito, pois não o atinge num bem essencial. Por outro lado, a norma cuja aplicação obriga os contribuintes inadimplentes a emitir notas fiscais avulsas, operação por operação, gera uma restrição *excessiva* à liberdade de empresa, porquanto afeta – aí sim - um bem sem o qual o direito se torna ineficaz ao seu titular. E, por isso, tal medida está proibida de ser adotada.

---

<sup>44</sup> CANARIS, *Pensamento...*, p. 96; GONZÁLES NAVARRO, *El estado...*, p. 67. O autor deixa essa idéia clara quando afirma o seguinte: “Que la justicia y la libertad sólo tienen sentido cuando se ponen en conexión con la vida”.

<sup>45</sup> ÁVILA, Humberto. Repensando o princípio da supremacia do interesse público sobre o particular. *Revista Trimestral de Direito Público*, São Paulo, v. 24, p. 159-180, 1999. Sobre o conteúdo da norma enquanto produto da interpretação: GUASTINI, Ricardo. *Il diritto come linguaggio: lezioni*. Torino: G. Giappichelli, 2001, p. 141; ESSER, Josef. *Principio y norma em la elaboración jurisprudencial del derecho privado*. Traducción Eduardo Valenti Fiol. Barcelona: Bosch, 1961, p. 340 et seq.

Portanto, a partir da identificação dos efeitos produzidos pelas normas tributárias, podem ser vislumbradas as conseqüências concretas produzidas na esfera dos direitos fundamentais por elas afetados. É possível constatar de que forma tais normas atuam sobre os bens protegidos por esses direitos e que sacrifício impõem ao seu titular. Reconhecendo o efeito patrimonial da obrigação tributária, por exemplo, é verificável a sua repercussão na esfera privada do sujeito passivo, vale dizer, o quanto do seu patrimônio é atingido pela cobrança do tributo e o que isso empiricamente representa. O mesmo ocorre em relação aos efeitos comportamentais. Exigido o cumprimento de obrigações acessórias, cumpre investigar qual a repercussão que o seu atendimento gera ao titular de um estabelecimento comercial, por exemplo, buscando descobrir se esse efeito concorda com o direito à liberdade de exercício de atividade econômica, ou, pelo contrário, se o destrói.<sup>46</sup>

---

<sup>46</sup> KIRCHHOF, Paul. A influência de la constitución alemana em su legislación tributaria. In: GARANTIAS constitucionais del contribuyente. Traducción Cesar García Novoa. València: Tirant Lo Blanch, 1998, p. 25-49. p. 41.

## 2) As normas tributárias sujeitas à limitação a partir dos direitos fundamentais

Por produzirem efeitos que repercutem sobre o conteúdo dos direitos fundamentais e pelo fato de com ele deverem conviver harmoniosamente, o que quer dizer, sem eliminá-lo, as normas tributárias estão vinculadas a esses âmbitos individuais de proteção.<sup>47</sup> O poder tributário do Estado, exercido por meio da aplicação de tais normas, está limitado de tal forma que permita ao indivíduo, após o cumprimento das obrigações tributárias, preservar um âmbito de liberdade econômica, social, cultural, bem como de propriedade e de intimidade.<sup>48</sup> Compreender “o que é” e “como se aplica” a “norma” que veda a produção aos efeitos de confisco no direito tributário implica, antes de qualquer coisa, (i) conhecer os bens que preenchem o conteúdo dos direitos fundamentais restringidos pelas normas tributárias (o que já se disse acima), (ii) identificar quais desses bens são essenciais à não-eliminação do direito e quais não são e, finalmente, - e aqui vai um ponto importantíssimo - (iii) limitar toda e qualquer manifestação concreta do poder de tributar que tenha aptidão para afetar, obstaculizar ou eliminar esses bens essenciais, sem os quais o direito perde a sua eficácia.<sup>49</sup>

Essas primeiras constatações já permitem afirmar que a vedação ao “confisco tributário” limita qualquer espécie de manifestação do poder de tributar capaz de eliminar os bens antes indicados. Seja ela referente à instituição dos tributos, seja à majoração do seu valor, seja em relação à criação e à estruturação dos deveres instrumentais ao pagamento dos tributos, ou, ainda, referente às disposições que fixam multas para o caso de descumprimento desses deveres (de dar quantia certa ou de fazer), bem como às mais variadas medidas de fiscalização do cumprimento dos deveres tributários, tais manifestações do poder de tributar são limitadas pela proibição em estudo. Isso porque, como visto, tal poder estatal não se concretiza apenas por meio das normas instituidoras de prestações pecuniárias compulsórias.

---

<sup>47</sup> MEDINA GUERRERO, Manuel. *La vinculacion negativa del legislador a los derechos fundamentales*. Madrid: MacGraw-Hill, 1996, p. 3. O autor esclarece que todos os poderes do Estado estão vinculados ao conteúdo dos direitos fundamentais. Sobre o assunto, vide a excelente trabalho: ARIÑO ORTIZ, Gaspar Ariño. *Principios constitucionales...*, p. 125.

<sup>48</sup> GARCIA DORADO, Francisco. *Prohibición...*, p. 81.

<sup>49</sup> ÁVILA, *Sistema...*, p. 321.

Ele está, também, nas obrigações de fazer e, ainda, de pagar quantias a título de multa.

A esse respeito, o Supremo Tribunal Federal, quando do exame da constitucionalidade de atos estatais que fixaram sanções tributárias, referiu que a multa moratória, por exemplo, pode sofrer redução por intervenção judicial quando assumir *feição confiscatória*.<sup>50</sup> No mesmo sentido, o Tribunal decidiu que a instituição de multas de mora e por sonegação fiscal, no valor equivalente a quatro vezes o valor do tributo, afeta o direito de propriedade do contribuinte, alertando que “a atividade fiscal do Estado não pode ser onerosa a ponto de afetar a propriedade do contribuinte”<sup>51</sup>. A ementa do julgado fez referência ao “*caráter confiscatório*” da multa, o que também se verifica no RE 81.550/MG. No Recurso Extraordinário n. 47.937/Guanabara, a Corte Constitucional entendeu pela excessividade da multa no valor de cinquenta vezes a quantia do imposto do selo<sup>52</sup>, enquanto noutro julgamento, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a inconstitucionalidade das restrições administrativas impostas pelo fisco ao contribuinte inadimplente, que o obrigaram ao pagamento antecipado do tributo devido e a um rígido controle para emissão de notas fiscais.<sup>53</sup>

Do mesmo modo, o Ministro Néri da Silveira concluiu que, a pretexto de tributar, o Estado não pode interditar o estabelecimento mercantil mantido pelo sujeito passivo, sob pena de “restringir-lhe a atividade mercantil”<sup>54</sup>, decisão que espelhou o conteúdo da Súmula nº. 70 do STF, qual seja: “É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo”. Recentemente, o STF proclamou a inconstitucionalidade da imposição de dever instrumental referente à emissão de notas fiscais avulsas, “por inviabilizar o

---

<sup>50</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. 2ª Turma RE nº 91707/MG. Relator: Min. Moreira Alves. *DJU* 29 fev. 1980, p. 00975.

<sup>51</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADIn 551-1/RJ. Tribunal Pleno. Relator: Min. Ilmar Galvão, *DJU* 14 fev. 2003.

<sup>52</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 47.937/ Guanabara. Relator: Min. Cândido Mota. *DJU* 6 dez. 1962.

<sup>53</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 76.455/MG. Relator: Min. Leitão de Abreu. *DJU* 01 abr. 1975.

<sup>54</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 100.919-15/SP. 1ª Turma Relator: Min. Néri da Silveira, *DJU* 07 fev. 1986.

exercício, pela empresa devedora, de atividade econômica lícita<sup>55</sup>”, cuja regularidade, segundo destacou o Tribunal, “depende da emissão de notas fiscais<sup>56</sup>”. Analisando concretamente o problema gerado pela obrigação acessória imposta, o Ministro Marco Aurélio concluiu: “Repita-se: *na dinâmica da própria atividade desenvolvida, fica inviabilizada a atuação*, se aquele que implementa necessita, caso a caso, de recorrer ao fisco, para a obtenção de nota fiscal avulsa<sup>57</sup>.” (grifei)

Nos casos citados, o poder de tributar manifestou-se ora por meio da aplicação de multas, ora por meio das normas que disciplinam os deveres instrumentais. Tanto numa quanto noutra hipótese, o Supremo Tribunal Federal demonstrou ser possível a sua limitação por conta da disposição constitucional que veda *utilizar tributo com efeito de confisco*, mesmo sem que o art. 150, IV, da CF faça remissão expressa às multas tributárias e aos deveres instrumentais. O texto constitucional refere apenas a utilização do *tributo* como “veículo” do efeito de confisco, sem fazer menção alguma à multa, tampouco à possibilidade de esse efeito decorrer das *obrigações de fazer algo* (obrigações acessórias). Contudo, em todos esses casos, o STF percebeu a existência de direitos fundamentais restringidos pelas normas tributárias. E, a partir daí, estabeleceu limites à restrição, a fim de evitar a subtração integral da eficácia dos direitos. Isso comprova que o Tribunal entendeu e entende a proibição aos efeitos de confisco a partir dos direitos fundamentais afetados, de modo que não sejam eles extintos por ocasião da aplicação das normas tributárias, seja qual for a sua eficácia, patrimonial ou comportamental, bem como o seu fim, fiscal ou extrafiscal.<sup>58</sup> Tal entendimento permite reafirmar o que já foi dito anteriormente: o conteúdo desse instrumento de controle do poder de tributar deve ser construído a partir dos direitos fundamentais. É que eles, antes de promovidos, devem ser protegidos contra a atuação excessiva do Estado.

---

<sup>55</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 413.782-8/SC. Relator: Min. Marco Aurélio. DJU 17 mar. 2005. Trecho do voto do Ministro Celso de Mello.

<sup>56</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 413.782-8/SC. Relator: Min. Marco Aurélio. DJU 17 mar. 2005. Trecho do voto do Ministro Cezar Peluso.

<sup>57</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 413.782-8/SC. Relator: Min. Marco Aurélio. DJU 17 mar. 2005.

<sup>58</sup> Ainda no voto do Ministro Celso de Mello lançado nos autos do RE nº 413.782-8/SC, há referência expressa à proibição de extinção dos direitos por conta da aplicação das normas tributárias: “Em suma, a prerrogativa institucional de tributar, que o ordenamento positivo reconhece ao Estado, não lhe outorga o poder de suprimir (ou inviabilizar) direitos de caráter fundamental, constitucionalmente assegurados ao contribuinte.”

Portanto, o decisivo para o presente estudo não é o texto encerrado no art. 150, IV, da CF, o qual faz mínima e estática referência à proibição de *utilização de tributos com efeito de confisco*.<sup>59</sup> A expressão “*utilizar tributo*” constante da primeira parte do inciso IV, art. 150, da CF, deve ser semanticamente compreendida como “toda e qualquer manifestação do poder de tributar que tenha aptidão para restringir excessivamente os direitos fundamentais e, com isso, torná-los ineficazes.” Toda a norma cujos efeitos decorrentes da sua aplicação invadirem concretamente o âmbito protegido pelos direitos fundamentais provocará como que o disparo de um sinal de alerta, indicando a necessidade de se acompanhar com precisão o seu processo de concretização. Se essa norma produzir “*efeito de confisco*”, ou seja, se ela eliminar os bens essenciais à manutenção da eficácia mínima ao direito, expressão adiante abordada, estar-se-á diante da inobservância à proibição de confiscatoriedade. Essa é uma das contribuições do estudo da vedação aos efeitos de confisco à luz dos direitos fundamentais, porquanto permite controlar as normas tributárias segundo os seus efeitos. Não fosse assim, a limitação constitucional em análise restaria entendida apenas parcialmente, acabando alijado do seu alcance tudo o quanto não estivesse inserido textualmente no dispositivo constitucional citado.

Imagine-se, então, uma esfera. Dentro dela estão aqueles bens protegidos pelos direitos fundamentais, que passam a ser restringidos progressivamente pela eficácia interventiva decorrente da concretização das normas tributárias. A cada intervenção sofrida, a esfera experimenta uma restrição ao seu conteúdo. A cada manifestação concreta do poder de tributar, o âmbito protegido pelos direitos é pressionado e comprometido parcialmente. Mas, no seu âmago, na sua parte mais interna e central, no seu núcleo essencial, residem bens irrestringíveis, haja vista a sua indispensabilidade à “sobrevivência” do direito. Ora, o “efeito de confisco” ocorre sempre que a intervenção estatal, seja por meio de qual norma for, atingir esses bens, pois aí ela é excessiva, causadora da eliminação do direito fundamental.

---

<sup>59</sup> Acerca da insuficiência do texto escrito como fonte de construção do sentido das normas: LARENZ, *Metodologia...*, p. 294

## B) A proibição aos efeitos de confisco como postulado normativo aplicativo da proibição de excesso no direito tributário

### 1) O conteúdo dos direitos fundamentais como princípios jurídicos

A Constituição Federal brasileira consagrou alguns valores essenciais à vida em comunidade, rotulando-os, a partir disso, como fundamentos da estruturação formal e material<sup>60</sup> do Estado Social e Democrático de Direito<sup>61</sup>. O art. 1º estabeleceu a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e o pluralismo político como as bases justificadoras do Estado. O art. 3º, por sua vez, sintetizou os principais objetivos a serem perseguidos institucionalmente a partir desses fundamentos, dentre os quais se destaca a promoção do bem de todos como o mais geral, o de maior indeterminação e cujo conteúdo apresenta-se altamente complexo e com baixo grau de densidade semântica.<sup>62</sup>

Ao longo de todo o texto constitucional esses valores vão ganhando especificidade, sobretudo na parte destinada aos direitos fundamentais, os quais, segundo Larenz, são atribuídos aos indivíduos como forma de tutelar essa base axiológica.<sup>63</sup> Häberle vai mais longe ao identificar esses direitos com os *valores supremos* relacionados aos bens que o indivíduo e a coletividade reclamam como vitais.<sup>64</sup>

A sociedade estabelece, então, um padrão de bem comum por meio de *pautas valorativas*, as quais passam a integrar o sistema jurídico na qualidade de

---

<sup>60</sup> Sobre a concepção material e formal de Estado de Direito, vide: BENDA, Ernest. El estado social de derecho. In: BENDA, Ernest et al. *Manual de derecho constitucional*. Traducción Antonio López Pina. Madrid: Marcial Pons, 1996, p. 488, p. 491 e p. 505.

CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito constitucional*. 5. ed. Coimbra: Almedina, 1991, p. 394 et seq.  
<sup>61</sup> MIRANDA, Jorge. *Manual de direito constitucional*. 3. ed. Coimbra: Coimbra, 2000, v.4: Direitos Fundamentais, p. 195 et seq.; SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 69.

<sup>62</sup> CANOTILHO, *Direito...*, p. 188.

<sup>63</sup> LARENZ, *Metodologia...*, p. 483.

<sup>64</sup> HÄBERLE, *La garantía...*, p. 7 e p. 10.

direitos fundamentais.<sup>65</sup> Trata-se daquilo que Larenz chama de *decisões valorativas*, ou seja, as tomadas de posição por meio das quais são avaliados e identificados determinados bens “*apetecíveis*” e necessários aos indivíduos, tais como a liberdade, a propriedade, a personalidade, a intimidade, a paz, a saúde, dentre tantos outros.<sup>66</sup> Em face de tal *faculdade estimativa*, atribui-se valor a esses elementos e aos estados concretos de coisas em que eles se fazem presentes, estabelecendo-os como algo *bom e desejável*.<sup>67</sup>

Nesse sentido, um estado de coisas que prestigia a liberdade de gestão empresarial, a liberdade de escolha e a autonomia do empresário como bens que especificam a liberdade de exercício de atividade econômica, é algo valorado positivamente.<sup>68</sup> Da mesma forma, as possibilidades de uso, gozo e disposição de um sujeito sobre um bem imóvel são elementos que exteriorizam a propriedade como um valor.<sup>69</sup> Isso também se pode verificar em relação à *vida* (art. 5º, *caput*, da CF) em conexão com a dignidade da pessoa humana (art. 1º, III, da CF), na qual se vislumbram as necessidades individuais e familiares com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social (art. 7º, IV, da CF) como elementos que especificam a manutenção da vida com dignidade como algo que possui um valor<sup>70</sup>, isto é, como algo que, no plano axiológico, é *avaliado positivamente*.<sup>71</sup>

O Supremo Tribunal Federal referiu que um dos elementos pelo qual a dignidade da pessoa humana se concretiza e se especifica é a solução de um litígio judicial sem dilações indevidas. Diante da manutenção prolongada de uma prisão cautelar por excesso de prazo imputável exclusivamente ao aparelho judiciário, o Tribunal posicionou-se pelo relaxamento da prisão, por reconhecer, nesse

---

<sup>65</sup> LARENZ, *Metodologia...*, p. 410.

<sup>66</sup> *Ibidem*, p. 408 e p. 479.

<sup>67</sup> Sobre a “*faculdade estimativa*”: GONZÁLES NAVARRO, *El estado...*, p. 63; Quanto ao estado de coisas desejável: ÁVILA, *Teoria dos...*, p. 71

<sup>68</sup> *Ibidem*, p. 95.

<sup>69</sup> ASCESÃO, José de Oliveira. *Direito civil: reais*. 5. ed. Coimbra: Coimbra, 1993, p. 448.

<sup>70</sup> Sobre essa especificação da dignidade da pessoa humana, vide: SARLET, *A eficácia...*, p. 119-120. Mas, precisamente na página 313, o autor explica que a preservação da vida depende do atendimento de *padrões de dignidade*, com o que faz referências aos bens nos quais se especifica a dignidade da vida humana como um valor.

<sup>71</sup> ALEXY, *Teoria...*, p. 139.

prolongamento exacerbado, uma ofensa à Dignidade da Pessoa Humana, a qual foi considerada como *valor-fonte*:

A duração prolongada e irrazoável da prisão cautelar de alguém ofende, de modo frontal, o postulado da dignidade da pessoa humana, que representa, considerada a centralidade desse princípio essencial (CF, art. 1º, III), significativo vetor interpretativo, verdadeiro valor-fonte que conforma e inspira todo o ordenamento constitucional vigente em nosso País e que traduz, de modo expressivo, um dos fundamentos em que se assenta, entre nós, a ordem republicana e democrática consagrada pelo sistema de direito constitucional positivo<sup>72</sup>.”

Note-se que foi categoricamente registrada a importância da dignidade da pessoa humana como um valor a guiar o ordenamento.<sup>73</sup> No entanto, mais do que isso, a decisão consignou o entendimento de que esse valor se expressa por meio de outros bens, ou seja, a dignidade como algo bom e necessário depende, para que seja concretizada no plano processual, de um processo com duração razoável. O desfecho da decisão também é de vital relevância: a promoção do valor reclama condutas que atentem para a celeridade do procedimento, sejam elas manejadas pelo magistrado condutor do processo, sejam elas operadas pelas partes litigantes.

Nessa perspectiva, a propriedade, a liberdade, a vida, a dignidade humana, dentre outros direitos, assim como os bens que os especificam podem ser compreendidos como algo que *tem valor*.<sup>74</sup> E, por essa razão, eles devem ser preservados e promovidos o mais intensamente possível pelo Estado. É que o alcance do bem de todos depende da preservação desses valores<sup>75</sup>, bem como da criação de um ambiente capaz de proporcionar aos seus titulares a sua efetiva promoção e proteção.<sup>76</sup>

---

<sup>72</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. HC 85.237-8/DF. Tribunal Pleno. Relator: Min. Celso de Mello. 17 mar. 2005.

<sup>73</sup> Sobre a dignidade como *parâmetro valorativo* dos direitos fundamentais, vide: BENDA, Dignidad..., p. 121.

<sup>74</sup> ALEXY, *Teoria...*, p. 143.

<sup>75</sup> Sobre o conceito de *Bem comum* conectado aos direitos fundamentais, vide: LÓPEZ PINA, Antonio López. Prólogo. In: HÄBERLE, Peter. *Libertad, igualdad, fraternidad: 1789 como historia, actualidad y futuro del estado constitucional*. Traducción Ignacio Gutiérrez Gutiérrez. Madrid: Simancas, 1998, p. 13-14; Sobre o assunto, Rawls: “The common good I think of as certain general conditions that are in an appropriate sense equally to everyone’s advantage. (RAWLS, *A theory...*, p. 217).

<sup>76</sup> HESSE, Konrad. *Elementos de direito constitucional da República Federal da Alemanha*. Tradução Luis Afonso Heck. Porto Alegre: Fabris, 1998, p. 240. Vide, também: HÄBERLE, *La garantía...*, p.

Pelo fato de a manutenção desses valores ser verdadeiro objetivo estatal, bem como em razão de serem eles conformadores do conteúdo do fim persseguido pelas normas jurídicas<sup>77</sup> - *mais imediatamente pelos princípios* – é que Canaris reiteradamente afirma ser o sistema jurídico qualificado como axiológico e teleológico, ou seja, um sistema orientado pelos valores e ordenado em sua direção.<sup>78</sup> Pelo mesmo motivo, Larenz adverte que uma das principais tarefas do jurista é a de materialização das valorações por meio daquilo que chama de *pensamento orientado a valores*, um processo de concretização das normas jurídicas em vista de finalidades determinadas como algo bom e desejável.<sup>79</sup>

Daí por que os direitos fundamentais podem ser reconhecidos como normas jurídicas da espécie *princípios*.<sup>80</sup> É que eles ordenam a busca de um estado ideal de coisas referido inicialmente em seu enunciado lingüístico, por meio da adoção de condutas a serem identificadas pelo intérprete-aplicador - não descritas definitivamente como no caso das regras.<sup>81</sup> Ao contrário da regra, o princípio é aplicado em concorrência e complementariedade com os demais, sem qualquer pretensão de exclusividade, até mesmo porque, diferentemente dela, ele não define imediata e descritivamente a conduta a ser adotada pelo destinatário da norma.<sup>82</sup> Por outro lado, deixa ao aplicador a tarefa de construir racionalmente a solução adequada ao caso concreto.

Então, no plano deontológico, os direitos fundamentais são estruturados como princípios jurídicos, isto é, como normas jurídicas *“imediatamente finalísticas”*.<sup>83</sup> Eles estabelecem um estado de coisas a ser protegido e promovido e exigem condutas capazes de levar empiricamente a essa proteção e/ou promoção.<sup>84</sup> Segundo Alexy, os princípios ordenam – *prima facie* - que algo seja realizado na maior medida

---

71 et seq., sobre a multidimensionalidade dos direitos fundamentais, ora como direitos individuais, ora como direitos institucionais.

<sup>77</sup> HÄBERLE, *La garantía...*, p. 210.

<sup>78</sup> CANARIS, *Pensamento...*, p. 77, p. 86 et seq.; LORENZETTI, Ricardo Luis. *Las normas fundamentales de derecho privado*. Santa Fe: Rubinzal-Culzoni, 1995, p. 267.

<sup>79</sup> LARENZ, *Metodología...*, p. 410.

<sup>80</sup> ÁVILA, *Sistema...*, p. 322.

<sup>81</sup> Idem, *Teoria...*, p. 70.

<sup>82</sup> Ibidem, p. 70.

<sup>83</sup> ALEXY, *Teoria...*, p. 115 et seq.; TORRES, *Tratado...*, v. 3, p. 14; CANOTILHO, *Direito...* p. 545.

<sup>84</sup> ÁVILA, *Teoria...*, p. 70.

possível, tendo em vista as possibilidades jurídicas e fáticas para tanto.<sup>85</sup> São aplicados mediante o auxílio de *mandados de otimização*<sup>86</sup>, segundo os quais devem ser gradualmente buscados os valores que conformam o estado ideal de coisas, ou seja, os seus fins.<sup>87</sup> Isso quer dizer que tais finalidades podem ser alcançadas em diferentes graus, com maior ou menor intensidade, dependendo sempre da realidade fática que contextualizar o momento em que o princípio for aplicado, bem como das possibilidades jurídicas que caracterizam a sua concretização. Mais precisamente, isso significa: podem outros princípios opostos exigir, no mesmo caso, a realização do estado ideal de coisas por eles protegido, do que resulta um conflito entre princípios. Pode haver, então, uma colisão entre os princípios, cujo deslinde passa, observadas as circunstâncias do caso concreto, pelo estabelecimento da preferência de uma finalidade sobre a outra, ou, ainda, da prevalência de um princípio sobre o outro.<sup>88</sup>

Entre nós, Ávila explicitou a estrutura dos princípios jurídicos ao observar a presença de um *fim* e de um *meio* como elementos que os integram. O primeiro – *fim* – é caracterizado pelo estado de coisas tido como ideal e valorado positivamente pela sociedade, o qual deve ser atingido o mais intensamente possível; o segundo – *meio* –, diz respeito às condutas obrigatórias, proibidas ou permitidas, aptas ao desempenho da tarefa protetora e promocional do fim.<sup>89</sup>

Os direitos fundamentais identificam-se a essa estrutura. A propriedade, a liberdade, a vida e a dignidade humana, por exemplo, não trazem de *per se* em seu diminuto enunciado lingüístico qual a conduta que o Estado e que os indivíduos devem adotar para que se protejam esses bens. Apenas estabelecem um valor, isto é, uma finalidade que deve ser buscada o mais intensamente possível para que tenham eficácia. O que prescrevem é apenas um estado de coisas em que haja o máximo de propriedade, de liberdade, de vida e de dignidade humana. Porém,

---

<sup>85</sup> ALEXY, *Teoria...*, p. 99.

<sup>86</sup> Sobre a distinção entre comandos para otimizar e comandos a serem otimizados (commands to optimize and commands to be optimized), vide: ALEXY, Robert. On the structure of legal principles. *Ratio Juris*, Oxford, v. 13, n. 3, p. 294-304, sep. 2000, p. 300. Ainda: ÁVILA, op. cit., p. 55.

<sup>87</sup> ALEXY, op. cit., p. 95

<sup>88</sup> *Ibidem*, p. 86 et seq.

<sup>89</sup> ÁVILA, op. cit., p. 71-72

“como” chegar a esse estado ideal é uma tarefa a ser descoberta no plano da aplicação desses direitos e, por isso, não se sabe assim aprioristicamente.

Mergulhando na análise da concretização dos direitos fundamentais, é possível confirmar a sua dimensão normativa de princípios jurídicos. No julgamento do RE nº 413.782-8/SC, o Supremo Tribunal Federal examinou a constitucionalidade de uma lei estadual por meio da qual foi imposto limite às empresas devedoras de tributos estaduais quanto à impressão de notas fiscais, permitindo-lhes somente a emissão de documentos avulsos. O Tribunal declarou a inconstitucionalidade do dispositivo pelo fato de restringir excessivamente o direito fundamental da liberdade com ele tensionado. No entanto, para além dessa análise da excessividade da medida estatal, alguns pontos considerados pelo Poder Judiciário são ilustrativos e de grande valia para o presente momento deste estudo. O Tribunal identificou a *liberdade de exercício de atividade econômica* como um valor, um fim a ser preservado, reconhecendo a liberdade de a empresa ter acesso à impressão de notas fiscais em quantidade que satisfizesse às suas necessidades operacionais como uma especificação desse fim, vale dizer, como uma *ação* essencial à promoção do direito em análise. Da mesma forma, foi constatado que a conduta capaz de promover essa finalidade era a de imprimir os documentos fiscais em número suficiente ao suprimento das necessidades operacionais da empresa e que, ao contrário disso, a conduta de imprimi-los um a um, a cada operação realizada, sequer promovia minimamente o estado ideal de coisas desejado. Por essa razão, a medida estatal foi chamada de excessiva. Esse caso demonstra que o *meio* – *imprimir notas fiscais avulsas* - não foi (e não é) capaz de levar empiricamente à promoção gradual do *fim* - *liberdade de exercício de atividade econômica*, mostrando-se, portanto, inadequado. Visto pela perspectiva do Tribunal, a adoção do *meio*, ao invés de ter causado a promoção do fim, representou (ou representaria, caso a norma tributária permanecesse no sistema) a eliminação gradual do conteúdo do fim.<sup>90</sup>

O caso concreto acima analisado confirma essa relação *meio* e *fim* que estrutura os direitos fundamentais como princípios. Ainda que a decisão tenha tido

---

<sup>90</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 413.782-8/SC. Relator: Min. Marco Aurélio. DJU 17 mar. 2005.

seu foco no controle das medidas estatais excessivas, o pressuposto para essa abordagem foi a identificação de um direito fundamental que determina um fim a ser alcançado e que impõe a adoção de meios adequados à promoção desse fim. Ou seja, o direito foi visto como um princípio jurídico.

Além disso, a decisão demonstra que a descoberta do conteúdo dos direitos fundamentais objeto de promoção depende da identificação dos bens protegidos por esses direitos. Ou seja, ela depende da identificação do conteúdo do *fim* que se está a perseguir pela aplicação do princípio. Não basta estabelecer a liberdade de empresa como um valor e, portanto, como um fim. Tampouco é adequado indicar quais condutas supostamente e abstratamente poderiam promover um fim tão geral e carente de especificação. É preciso, antes de tudo, precisar ao máximo quais são as condições para que se exerça concretamente essa liberdade.<sup>91</sup> Ou ainda, que bens são necessários à produção de um estado ideal de coisas capaz de dotar do máximo de eficácia possível a liberdade de empresa ao seu titular<sup>92</sup>, bem como quais são os bens cuja manutenção é essencial para garantir um mínimo de eficácia à liberdade. Identificados minudentemente os objetivos, cumpre *decidir* quais são os meios capazes de *causar* esses objetivos, visando sempre à otimização do resultado.<sup>93</sup> Ótimo é aquele resultado que promove ao máximo o fim e que, portanto, torna o direito eficaz quanto à intensidade do atingimento desse fim.

Na decisão analisada, o STF reconheceu a liberdade de exercício dos negócios, mais especificamente a atividade prática e operacional de ter acesso à impressão de um número suficiente de notas fiscais, como uma condição à

---

<sup>91</sup> É nesse sentido que Ávila aborda o fim como um conteúdo desejado para o qual deve convergir o meio. Na explicitação das “*diretrizes para a análise dos princípios*”, p. 73, o autor apresenta como a primeira das diretrizes aquela que aponta para a necessidade de “*especificação dos fins ao máximo*”, alertando que, “*quanto menos específico for o fim, menos controlável será a sua realização*” e, por conseqüência, menor será a controlabilidade da aplicação do princípio. A construção do conteúdo do princípio, bem como a possibilidade de melhor controlar e justificar o seu processo de aplicação depende do conhecimento dos fins da forma mais específica possível, porquanto somente assim é possível eleger as condutas capazes de promovê-los. Quanto mais indeterminado for o fim a ser buscado, mais difícil será controlar a conduta possivelmente apta à sua promoção. O raciocínio é simples: se pouco se conhece do objeto desejado, menos ainda se poderá dizer sobre a forma pela qual ele pode ser alcançado. (ÁVILA, *Teoria...*, p. 70 et seq.)

<sup>92</sup> SARLET, *A eficácia...*, p. 281.

<sup>93</sup> NEVES, Antônio Castanheira. *O actual problema metodológico-jurídico no seu horizonte filosófico*. Conferência ministrada em Porto Alegre, RS, na Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, dias 16 a 27 out. 1995, p. 111-112. Vide sobre a decisão quanto à escolha do meio, bem como sobre a análise do *fim* na qualidade de um resultado.

promoção da liberdade de empresa, portanto, como um fim específico dela. Esse foi o conteúdo que o Supremo Tribunal Federal identificou como protegido, segundo o qual decidiu por reprová-la a conduta estatal que limitou o sujeito passivo à impressão de notas avulsas.

Nesse contexto, o âmbito protegido pelos direitos fundamentais deve ser definido a partir da identificação dos bens jurídicos que se caracterizam como condições para a sua promoção, o que, segundo Guerrero, implica determinar “as garantias, faculdades e possibilidades de atuação conectadas ao âmbito material que dá nome ao direito e que a Constituição reconhece imediatamente aos seus titulares”<sup>94</sup>. Cumpre verificar, por exemplo, (i) quais bens são menos importantes, quais são mais importantes e, ainda, quais são essenciais à promoção individual da liberdade, da propriedade, da dignidade da pessoa humana e da vida, a fim de que seja possível, a partir daí, (ii) avaliar quais são as condutas que promovem e quais são as que não promovem gradualmente esse estado de dignidade humana, de vida, de propriedade e de liberdade, para, somente após tudo isso, (iii) identificar quais normas tributárias podem conviver harmoniosamente com o dever de promover essas condutas e quais têm aptidão para inviabilizá-las.<sup>95</sup>

Alexy contribuiu de forma decisiva para a compreensão do tema ao explicar que os bens jurídicos protegidos pelos direitos fundamentais são determinadas *ações, propriedade ou situações e posições jurídicas* do titular do direito.<sup>96</sup> As *ações* se exteriorizam nos atos praticados pelo titular do direito, tais como a liberdade de produzir e fazer circular uma mercadoria, a liberdade de gestão de uma empresa, o uso da propriedade, a liberdade de crer e professar o credo, a possibilidade de reunir-se com outros no espaço público, etc. As *propriedades e situações* dizem respeito ao estado do titular do direito, tais como as propriedades de viver “com saúde, com honra, com liberdade, com moradia, com lazer,” de viver *com privacidade*, dentre outras tantas que poderiam ser construídas a título de exemplo.<sup>97</sup> Finalmente, as *posições jurídicas* relacionam-se à existência de determinadas normas jurídicas capazes de configurar os elementos essenciais à

---

<sup>94</sup> MEDINA GUERRERO, *La vinculacion...*, p. 10-11.

<sup>95</sup> TORRES, *Tratado...*, v. 3, p. 51.

<sup>96</sup> ALEXY, *Teoria...*, p. 188.

<sup>97</sup> *Ibidem*, p. 192.

existência do direito.<sup>98</sup> Por exemplo, Alexy fala das regras jurídicas que regulam o modo de aquisição e perda da propriedade, bem como daquelas que dispõem sobre a sucessão.<sup>99</sup> Sem a posição jurídica subjetiva quanto à transferência da propriedade, esse direito perde a sua eficácia e o seu valor, pois o proprietário deixa de ter o poder de disposição do bem.

Uma breve incursão pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal permite ilustrar a presença desses bens como protegidos pelos direitos fundamentais. No julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.458-7/DF, o Tribunal Pleno pronunciou-se sobre a necessidade de edição de lei que provesse aos trabalhadores a correção do salário mínimo à medida que o tornasse capaz de atender às necessidades inerentes à vida digna, tais como saúde, lazer, moradia, alimentação, etc., os quais foram caracterizados, embora não tenham sido assim explicitamente tratados, como *propriedades* da dignidade da pessoa humana.<sup>100</sup> Noutro julgamento, RE nº. 68973/SP, a Primeira Turma do Tribunal externou o entendimento de que é inadmissível a apreensão de mercadorias como instrumento para forçar o adimplemento do tributo impago, com o que restou assentada a livre circulação das mercadorias como uma *ação* do titular do direito de liberdade de empresa.<sup>101</sup> Ainda quanto à liberdade de empresa, o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade de uma portaria do Estado de Goiás que determinou às empresas devedoras do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) o recolhimento desse tributo na periodicidade diária e não mensal, entendendo que essa medida alcançaria de forma excessiva a liberdade de gerir o negócio e de realizar o comércio<sup>102</sup>, como *ações* inerentes à liberdade de exercício de atividade econômica.

---

<sup>98</sup> Sobre o assunto, vide: MENDES, *Direitos...*, p. 17.

<sup>99</sup> ALEXY, op. cit., p. 193.

<sup>100</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI n. 1458-7/DF. Relator: Min. Celso de Mello. 23 maio 1996.

<sup>101</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 68973/SP. 1ª Turma. Relator: Min. Amaral Santos, 13 abr. 1971.

<sup>102</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 195.621-6/GO. 2ª Turma. Relator: Min. Marco Aurélio. 07 nov. 2000.

Nesse passo, o conteúdo do direito fundamental é, então, *o conjunto de bens jurídicos essenciais e importantes que condiciona a existência de um estado ideal de coisas em que se realiza, com menor ou maior intensidade, esse direito como um valor, dotando-o de menor ou maior eficácia*. Sob o enfoque principiológico, tal conteúdo equivale ao fim normativamente perseguido e reclama uma tarefa construtiva para a sua precisa identificação.

E construir o conteúdo dos direitos fundamentais demanda analisar as relações que eles mantêm entre si, tanto estática quanto dinamicamente. Em outras palavras, é preciso relacioná-los num processo de interpretação no plano abstrato e no plano concreto. Cada um dos direitos opera junto ao conteúdo do outro uma função de complementariedade e esclarecimento recíproco.<sup>103</sup> Ou seja, a concretização do conteúdo de um exige, por vezes, a presença de bens que originariamente integram o conteúdo de outro direito fundamental. Essa atividade construtora de sentido reflete a unidade que caracteriza e deve caracterizar o sistema, como forma de evitar as singularidades desconexas e proporcionar, com isso, uma união de sentido entre os elementos individuais.<sup>104</sup> Fala-se, então, numa relação de dependência recíproca, vale dizer, de coerência substancial.<sup>105</sup>

Exemplificando o que se disse, Häberle registrou que a dignidade humana se revela nas determinações decorrentes dos direitos fundamentais individualmente considerados.<sup>106</sup> Isso, aliás, foi confirmado pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal ao relacionar, ainda que implicitamente, os conteúdos dos direitos à personalidade e à dignidade humana: “O direito ao nome insere-se no conceito de «dignidade da pessoa humana», princípio alçado a fundamento da República Federativa do Brasil.”<sup>107</sup>

---

<sup>103</sup> LARENZ, *Metodologia...*, p. 676.

<sup>104</sup> CANARIS, *Pensamento...*, p.41.

<sup>105</sup> ÁVILA, *Sistema...*, p. 31.

<sup>106</sup> HÄBERLE, Peter. A dignidade humana como fundamento da comunidade estatal. In: SARLET, Ingo Wolfgang (Org.) *Dimensões da dignidade: ensaios de filosofia do direito e direito constitucional*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 129 e p. 103; no mesmo sentido: KLOEPFER, Michael. Vida e dignidade da pessoa humana. In: SARLET, Ingo Wolfgang (Org.) *Dimensões da dignidade: ensaios de filosofia do direito e direito constitucional*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 158 et seq.; LOEWESTEIN, Karl. *Teoría de la constitución*. Traducción Alfredo Gallego Anabitarte. 2. ed. Barcelona: Ariel, 1976, p. 390.

<sup>107</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 248.869. Relator: Min. Maurício Corrêa. DJ 12 mar. 2004. No mesmo sentido: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. HC 85.988/MC. Relator: Min. Celso de

Especificamente sobre o assunto, Hesse observou, com notável propriedade, que, entre os direitos fundamentais, existem *uniões sistemáticas*, na medida em que podem se associar numa relação de especialidade, “quando um direito fundamental concretiza as garantias de um outro direito fundamental”<sup>108</sup>, relação que o autor define como de “*coordenação material*”.<sup>109</sup>

Por exemplo, promover a dignidade da pessoa humana implica, necessariamente, propiciar condições para o desenvolvimento da liberdade de exercício de atividade econômica, profissional ou empresarial. A promoção desta, por sua vez, impõe que seja protegida a propriedade privada para que os investimentos valham a pena, tendo em vista o risco assumido na atividade empresária e profissional.<sup>110</sup> A proteção da propriedade exige, de outro lado, o resguardo da privacidade. E assim ocorre com os direitos fundamentais em geral. Ou seja, essas pequenas demonstrações deixam claro que, entre os direitos fundamentais, são constatáveis relações de *condicionamento recíproco*.<sup>111</sup> O *condicionamento* decorre de que uns bens jurídicos condicionam a concretização e a eficácia dos outros; uns direitos são condições para a promoção dos outros. A *reciprocidade*, por sua vez, reside no seguinte: esse condicionamento é bi e não unidirecional, isto é, a promoção de um direito é condição para a realização do outro e vice-versa.<sup>112</sup>

Percebendo essa conexão material entre os direitos fundamentais, Guastini destacou que o direito de liberdade não é apenas *um* direito, mas, antes disso, uma “combinação de direitos distintos” (*una combinazione di “diritti” distinti*).<sup>113</sup> No mesmo sentido se posicionou Barba-Martínez, o qual atribuiu à liberdade o papel de

---

Mello. DJ 10 jun. 2005, no qual o relator atribui à dignidade da pessoa humana (art. 1º, III, da CF) a função de “significativo vetor interpretativo, verdadeiro valor-fonte que conforma e inspira todo o ordenamento constitucional vigente em nosso país [...]”

<sup>108</sup> HESSE, *Elementos...*, p. 245; ALEXY, *Teoria...*, p. 363. O autor constrói a seguinte regra que denuncia essa interrelação: “si no vale el principio de la libertad negativa, la dignidad de la persona no es respetada y protegida”.

<sup>109</sup> HESSE, op. cit., p. 65.

<sup>110</sup> ARIÑO ORTIZ, *Principios...*, p. 198-199.

<sup>111</sup> HÄBERLE, *La garantía...*, p. 14.

<sup>112</sup> *Ibidem*, p. 15.

<sup>113</sup> GUASTINI, *Il diritto...*

condição imprescindível à ação do indivíduo em busca dos seus objetivos e da sua dignidade como cidadão.<sup>114</sup>

Esse processo de estruturação do conteúdo dos direitos fundamentais por meio de conexões materiais está inexoravelmente associado à tarefa criadora da jurisprudência. Ela consegue enriquecer e precisar uma descrição normativa indeterminada e com notável abertura semântica – *como é o caso dos direitos fundamentais* -, concretizando-a em relação a certos casos e grupos de casos.<sup>115</sup> E, como afirma Larenz, por meio dela, é possível criar-se “um entrelaçado de modelos de resolução em que possam ser arrumados, na sua maioria, os novos casos a julgar”.<sup>116</sup>

Heck apontou outra razão para a investigação jurisprudencial do direito. É que o legislador, cuja “*capacidad de percepción es insuficiente*”, visa a estatuir preceitos para o futuro, o qual é incerto e imprevisível, bem como caracterizado por uma complexidade “*casi infinita*” e submetido “*a un cambio constante*”, de modo que as leis devem ser complementadas pelo juiz num processo coerente de criação do direito<sup>117</sup>. Ou seja, a concretização da norma pela jurisprudência enseja a combinação material de diversos dispositivos do sistema e a sua mediação junto ao caso concreto em busca do *melhor significado*.<sup>118</sup>

Esser foi conclusivo ao alertar que “ningún principio es aplicable por si mismo; se le descubre, entiende y conserva como elemento positivo en el *precedente*”<sup>119</sup>, fazendo advertência quanto à indispensabilidade do estudo dos princípios jurídicos a partir da jurisprudência.

<sup>114</sup> PECES-BARBA MARTÍNEZ, Gregório. *Lecciones de derechos fundamentales*. Con la colaboración de Rafael de Asís Roig y Maria Del Carmen Barranco Avilés. Madrid: Dykinson, [s.d.], p. 135-139; GONZÁLES NAVARRO, Francisco. *El estado...*, p. 67.

<sup>115</sup> ALEXY ensina que “es inevitable la apertura del sistema juridico provocada por los derechos fundamentales”. ALEXY, *Teoria...*, p. 553

<sup>116</sup> LARENZ, *Metodologia...*, p. 411.

<sup>117</sup> HECK, Philipp. *El problema de la creacion del derecho*. Traducción Manuel Enteza. Barcelona: Ariel, 1961, p. 39-40.

<sup>118</sup> LARENZ, op. cit., p. 287.

<sup>119</sup> ESSER, *Principio...*, p. 340.

Essas idéias são aplicáveis ao seguinte raciocínio. Como princípios, os direitos fundamentais estabelecem deveres *prima facie*.<sup>120</sup> Por isso, são todos eles, ao mesmo tempo, finalidades a serem promovidas na máxima medida possível, objetivo que, transportado para o plano concreto, não passa de utopia. É que o mesmo caso concreto exige, via de regra, a realização de mais de um valor e muitas vezes as normas que os protegem entram em conflito, como, aliás, já se disse anteriormente. Pode-se exigir, por exemplo, a realização ao mesmo tempo do interesse público em prover receitas tributárias e dos direitos fundamentais restringidos por conta desse provimento. Cabe ao aplicador das normas, então, buscar a sua compatibilização e evitar que a aplicação de uma norma elimine a possibilidade da outra também produzir os seus efeitos. A aplicação da norma tributária não pode inviabilizar a eficácia do direito fundamental. Em não raras vezes, essa proibição reclama o afastamento de uma norma em prol da aplicação da outra. No entrechoque concreto entre elas, isto é, em meio à sua colisão ou tensão, se pode, pela via da ponderação de bens, da utilização do teorema da colisão e do postulado da proporcionalidade, dependendo do caso, verificar racionalmente em que condições a proteção ao conteúdo de uma norma deve preferir à proteção ao conteúdo de outra.<sup>121</sup> Isso para que seja possível, pela reiteração dos casos e, conseqüentemente, pelo agrupamento das decisões em um só sentido, dimensionar o âmbito protegido pelos direitos fundamentais.<sup>122</sup>

Volte-se ao exemplo já mencionado referentemente à autorização para impressão de notas fiscais. A regra que permitia imprimir documentos fiscais tão somente avulsos às empresas devedoras de tributos estaduais restringiu o exercício da liberdade econômica como princípio e direito fundamental. Ambas as normas deveriam ser aplicadas e produzir os seus efeitos. O Estado desejava combater a inadimplência dos contribuintes. O sujeito passivo, por outro lado, queria prosseguir

---

<sup>120</sup> ALEXY, *Teoria...*, p. 99.

<sup>121</sup> Sobre o tema: ALEXY, *Teoria...*, p. 159 e p. 167; CANOTILHO, *Direito...*, p. 613; ALEXY, op. cit., p. 157 e 161; BARCELLOS, Ana Paula de. *Ponderação, racionalidade e atividade jurisdicional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 91 et seq.; ÁVILA, *Teoria...*, p. 94; LARENZ, *Metodologia...*, 1997, p. 587, para quem a ponderação de bens é um “método de desenvolvimento do direito.”

<sup>122</sup> Essas prevalências serão abordadas a seguir, quando se tratar do exame do núcleo essencial dos direitos fundamentais. No entanto, é possível afirmar desde logo, apoiado na lição de Alexy, que, pelo uso da *lei de ponderação* e da *proporcionalidade*, é possível construir aquilo que o autor chama de “una red de decisiones concretas de preferencias”. (ALEXY, op. cit., p. 157); Vide, ainda: RAWLS, *A theory...*, p. 279

nas suas operações e, para isso, precisava dos documentos em número suficiente. O Poder Judiciário examinou a tensão provocada pela aplicação de ambas as normas. A decisão estabeleceu que deveria prevalecer a proteção ao direito fundamental em detrimento à norma tributária. Isso após o Tribunal ter realizado o sopesamento das razões e dos fins buscados por ambas, isto é, uma atividade de ponderação das razões, bens e normas.<sup>123</sup> Decidiu-se que a impressão livre de notas fiscais era (e ainda é) um bem essencial à não-eliminação da liberdade de exercício da empresa e, por isso, a norma tributária não poderia afetá-lo e causar tão grave restrição.<sup>124</sup> Essa foi a razão pela qual o Supremo Tribunal Federal tutelou o titular do direito fundamental. É que uma medida tributária não pode representar a extinção da atividade empresarial empreendida. Logo, como conclusão da análise desse caso sob a perspectiva do conteúdo do direito, é possível afirmar que a liberdade de imprimir notas fiscais em número suficiente à operação da empresa está contida no rol dos bens protegidos pelo direito fundamental da liberdade econômica.

Outros casos concretos permitem visualizar ainda mais isso que se disse. No Recurso de Mandado de Segurança nº. 6129/SP, o Supremo Tribunal Federal apreciou a possibilidade do despachante aduaneiro de deduzir da base de cálculo do Imposto sobre a Renda as comissões pagas, voluntariamente, a terceiros que lhe encaminharam clientes. O contribuinte alegou ser intributável essa quantia, por não compor o conceito de renda. Sustentou tratar-se de despesa necessária à manutenção da fonte produtora de riqueza. A União Federal, de outro lado, alegou ser uma parcela tributável, em vista de não se tratar de despesa necessária à preservação dessa fonte de renda. O Tribunal, por sua vez, solucionou o conflito ao definir que tal quantia compunha sim o conceito de renda. E isso em razão de que o STF constatou que “o exercício da atividade de modo nenhum é dependente da existência de intermediários”.<sup>125</sup> Tal afirmação significou o seguinte: toda vez que a

---

<sup>123</sup> ÁVILA, *Teoria...*, p. 50 et seq. O prof. Humberto Ávila explica que “a dimensão axiológica não é privativa dos princípios, mas elemento integrante de qualquer norma jurídica”. A ponderação pode servir ao conflito entre regras e entre princípios, e, ainda, entre regras e princípios, sendo possível, inclusive, atribuir peso diferenciado às regras em tensão ou colisão, pois, como esclarece o autor, “a dimensão de peso não é relativa à norma, mas relativa ao aplicador e ao caso.”

<sup>124</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 413.782-8/SC. Relator: Min. Marco Aurélio. DJU 17 mar. 2005.

<sup>125</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso em Mandado de Segurança nº 6129/SP. Tribunal Pleno. Relator: Min. A.M. Ribeiro da Costa. 17 nov. 1958.

despesa realizada for imprescindível à manutenção da fonte geradora de riqueza, a sua dedução está autorizada. Vale dizer, foi identificado, a partir da fixação do conceito de renda, um bem essencial à livre iniciativa, a quantia necessária à manutenção da fonte que produz a riqueza tributada.

Há outro caso semelhante ao anterior. Trata-se do RE nº. 81.042/SP, no qual a Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal apreciou um ato exarado pela Secretaria da Receita Federal em São Paulo, o qual determinou o recolhimento de Imposto sobre a Renda à empresa que remeteu recursos ao exterior para pagamento de juros oriundos de simples mútuo. A norma tributária prescrevia que tal valor fosse incluído na base de cálculo do tributo. O contribuinte, porém, resistiu a isso. Alegou que o dispêndio dessa quantia visou ao reembolso de despesas inerentes à manutenção da fonte geradora da renda. Em que pese o Tribunal não tenha adentrado expressamente no mérito do recurso, mantendo, assim, a decisão da instância recursal inferior, que havia acolhido a pretensão do sujeito passivo, constou da ementa do acórdão que “não incide a tributação sobre os encargos que representam apenas o reembolso de despesas”.<sup>126</sup> Nesse caso, foi novamente trazida a lume a manutenção da fonte geradora de renda como algo essencial à promoção do direito de liberdade em análise. Nesse caso, também restou consignado o entendimento de que as despesas necessárias ao auferimento da renda são dedutíveis.

Do exame dos julgados, resta claro o seguinte. Em ambos os casos, o direito fundamental da liberdade de exercício de atividade econômica foi invocado. Percebeu-se, nos dois casos, a existência de uma restrição ao seu conteúdo causada pela norma tributária. No primeiro, a restrição foi autorizada pelo Poder Judiciário. Já no segundo, não. O mais importante, porém, é que o critério diante do qual a restrição foi autorizada ou vedada residiu na *manutenção da fonte geradora de renda* como algo essencial ao desempenho da atividade empresarial, sem o qual restaria inviabilizada a eficácia ao direito. Quando a despesa foi realizada para manter íntegra a fonte de renda, a sua dedução foi permitida, o que não ocorreu quando da realização das despesas não-essenciais a esse fim. Embora o

---

<sup>126</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº. 81042/SP. 2ª Turma. Relator: Min. Aldir Passarinho, DJU 15 abr. 1983.

ordenamento jurídico proteja a *liberdade de contratar* terceiros para promover mais intensamente o direito fundamental da liberdade de exercício de atividade econômica - *pois isso pode contribuir para o aumento dos lucros da empresa* -, esse bem não foi concretamente protegido diante do poder de tributar. Isso porque, segundo o STF, a sua eliminação ou restrição não inviabilizaria o prosseguimento dos negócios da empresa, o que certamente ocorreria caso a contratação e, portanto, a despesa, se referissem a algo essencial à manutenção da fonte de renda. Ambos os bens integram o direito fundamental. Tanto a “liberdade de contratar serviços essenciais ao auferimento da renda,” quanto a “liberdade de contratação de trabalhos importantes, mas não-essenciais” são bens protegidos pela liberdade de exercício de atividade econômica. O que varia, no entanto, é a intensidade da proteção que cada um recebe. O caso permitiu que isso fosse visto.

Do exame da decisão se extraem ainda outras conclusões. É que a proteção segura dos bens que integram o conteúdo dos direitos fundamentais é algo que decorre do exame da aplicação das normas que o veiculam.<sup>127</sup> Volte-se ao RE nº. 6129/SP. No plano abstrato, a liberdade de exercício de atividade econômica contém a liberdade de gestão dos negócios como uma ação por ela protegida, da qual decorre a liberdade de contratar um intermediário angariador de clientes para promover mais intensamente esse direito fundamental e torná-lo mais eficaz. Essa liberdade de contratação não pode ser afetada, obstaculizada ou eliminada pelo Estado como bem protegido. No entanto, descendo ao plano da concretização normativa e analisando a decisão judicial, verifica-se que essa liberdade sofreu uma restrição por conta do fato de o dinheiro gasto para a contratação do intermediário ter sido incluído na base de cálculo do imposto sobre a renda. A limitação concreta do conceito de renda permitiu perceber que, embora tal liberdade seja um bem protegido pelo ordenamento jurídico, nesse caso ela sofreu uma restrição. E mais, limitar a definição de renda também permitiu ver, por outro lado, que há um bem essencial à liberdade de empresa, qual seja, a fonte que produz a renda. Daí a relevância do exame dos casos concretos para descobrir qual a intensidade da

---

<sup>127</sup> MEDINA GUERRERO, *La vinculacion...*, p.11; ALEXY, *Teoria...*, p. 294 et seq.

proteção de que gozam os bens jurídicos resguardados por um direito fundamental.<sup>128</sup>

Em suma, o estudo desses casos permite que seja constatada a seguinte realidade: há diferentes espécies de bens protegidos, classificáveis segundo a sua essencialidade e importância para que o direito fundamental tenha eficácia ao seu titular. Há bens que são indispensáveis ao titular do direito. Por isso são irrestringíveis. É que, sem eles, o direito deixa de servir ao indivíduo. Há bens, porém, que, embora possam ser classificados como (mais ou menos) importantes, são suscetíveis às restrições causadas pelas normas tributárias. Isso porque a sua presença não condiciona a eficácia mínima dos direitos. Ela condiciona, ao contrário, a sua eficácia máxima. Em outras palavras, pode ser dito que parte dos bens contidos no âmbito protegido pelos direitos fundamentais pode sofrer restrições por conta da eficácia das normas tributárias, enquanto outra parte não o pode. O critério para agrupá-los numa ou noutra espécie parece ter sido explicitado pelo Supremo Tribunal Federal: a essencialidade que a presença de cada um representa para que o direito seja capaz de promover minimamente o estado ideal de coisas que justifica a existência do direito fundamental no sistema constitucional, o tema a seguir abordado.

*2) A estruturação do conteúdo dos direitos fundamentais segundo a essencialidade dos bens que o integram para a produção de uma eficácia mínima: o núcleo essencial*

A previsão dos direitos fundamentais na ordem constitucional brasileira está vinculada à necessidade de promoção de um estado ideal de coisas perseguido coletivamente pela sociedade e de forma individual pelos cidadãos. É marcante a dimensão institucional e objetiva dos direitos fundamentais, quando devem servir à

---

<sup>128</sup> Sobre a delimitação do âmbito protegido pelos direitos fundamentais, Mendes refere que a expressão “âmbito protegido não se confunde com proteção efetiva e definitiva, garantindo-se apenas a possibilidade de que determinada situação tenha a sua legitimidade aferida em face de um parâmetro constitucional”. Por isso, o percurso para a definição do âmbito protegido pelos

manutenção de determinados valores considerados relevantes à vida em comunidade.<sup>129</sup> Eles cumprem, dessa forma, uma função chamada de social. Häberle chega a afirmar que “todo ejercicio de um derecho fundamental es, en un sentido específico, una actividad social.”<sup>130</sup>

No entanto, anterior ao aproveitamento social dos direitos é a compreensão de que eles são direitos públicos subjetivos. Isto é, eles são direitos individuais.<sup>131</sup> Alexy posicionou-se com clareza sobre o assunto ao referir que “los derechos fundamentales son primariamente posiciones del individuo”.<sup>132</sup> A sua “utilidade” social não pode ocorrer mediante o sacrifício integral da sua “utilidade” individual. Vale dizer, se a concretização da função coletiva do direito implicar a subtração das condições mínimas para que esse direito tenha aproveitamento e função individual, então ela está desautorizada.<sup>133</sup>

Sob essa realidade é que, no presente ponto, se aborda a estrutura interna ao conteúdo dos direitos fundamentais. É demonstrada a seguir a existência de diferentes grupos de bens que integram o direito. O seu agrupamento num ou noutro local depende da essencialidade do bem para a produção de eficácia mínima ao direito como posição individual. De forma alguma se desconsidera a dimensão social dos direitos fundamentais. Pelo contrário, ela é relevante para que se estabeleçam os bens que podem servir tanto à sociedade quanto ao indivíduo titular do direito. O que se busca afirmar – isso é importante - é que há bens que devem servir apenas ao titular, sob pena de, se assim não for, o direito perder totalmente a sua função individual.<sup>134</sup>

---

direitos fundamentais, segundo ele, é o seguinte: (i) a identificação dos bens jurídicos protegidos e a amplitude dessa proteção; (ii) verificação das possíveis restrições. (MENDES, *Direitos...*, p. 15).

<sup>129</sup> HESSE, *Elementos...*, p. 225; HÄBERLE, *La garantía...*, p. 73 et seq; PÉREZ ROYO, Javier. *Curso de derecho constitucional*. 4. ed. Madrid: Marcial Pons, 1997, p. 259.

<sup>130</sup> HÄBERLE, op. cit., p. 14.

<sup>131</sup> HESSE, op. cit., p. 229.

<sup>132</sup> ALEXY, *Teoria...*, p. 287.

<sup>133</sup> HÄBERLE, op. cit., p. 18; ARIÑO ORTIZ, *Principios...*, p 114. O professor espanhol explicita essa vedação imposta ao Estado: “la organización, cualquiera que sea, debe servir e implementar el desarrollo de sus miembros, nunca destruirlos, ni absorberlos”; LORENZETTI, *Las normas...*, p. 185. “los bienes colectivos no pueden servir de excusa para avasallar los derechos individuales.”

<sup>134</sup> MEDINA GUERRERO, *La vinculación...*, p.152.

a) Os bens jurídicos essenciais, importantes e supérfluos à produção de eficácia mínima aos direitos fundamentais

O conteúdo dos direitos fundamentais é preenchido por bens jurídicos considerados como condições à promoção do estado ideal de coisas perseguido pelo seu titular. As finalidades devem ser atingidas na maior intensidade possível, mas, como visto acima, a sua otimização máxima se torna muitas vezes inviável diante de determinadas condições jurídicas e fáticas.

O atingimento da finalidade equivale à eficácia do princípio (e do direito) e é caracteristicamente variável quanto à sua intensidade.<sup>135</sup> Essa variação ocorre entre um nível mínimo e um nível máximo. A intensidade máxima decorre da realização ótima do estado de coisas desejado pelo titular do direito, enquanto a mínima equivale não ao estado idealizado, mas a um mínimo de eficácia tão somente capaz de fazer com o que o direito não seja eliminado e com que atenda às necessidades básicas para as quais ele existe.

Tal graduação vincula-se à proteção ou promoção dos diferentes bens que compõem o conteúdo desses direitos, os quais podem ser classificados como mais ou menos vitais à manutenção de um mínimo dessa eficácia. Há bens sem a proteção dos quais o direito se torna *imprestável* sob o ponto de vista material e prático, isto é, ele é literalmente *eliminado* da esfera jurídica do seu titular no caso concreto e “deixa de servir para o fim a que se destina e que o justifica como um direito individual.” Em vista disso, esses bens recebem o nome de *essenciais*. Por outro lado, há bens que não são essenciais à tarefa de preservação mínima do direito, mas que têm destacada importância para que se produza mais intensamente o conteúdo desejado pelo seu titular. Tais bens são ou *importantes* ou até mesmo *supérfluos* à produção de um nível mínimo de eficácia individual. Isto é, os *importantes* se aproximam mais dos essenciais, enquanto os *supérfluos*, caso ausentes, não causam interferência alguma na eficácia mínima do direito. E por isso são chamados de *supérfluos*. Eles – os *supérfluos* – cumprem uma função

---

<sup>135</sup> ÁVILA, *Teoria...*, p. 82; SARLET, *A eficácia...*, p. 275.

destacadamente social, vale dizer, servem principalmente à sociedade. Desse modo, sugere-se aqui a divisão da zona integrada pelos bens não-essenciais em duas outras, a zona dos bens *importantes* e a zona dos bens *supérfluos*, sempre considerando a sua essencialidade para a produção da referida eficácia mínima e individual.

A *essencialidade* relaciona-se ao condicionamento que a presença desses bens estabelece para a promoção de um estado mínimo de coisas que se deseja obter. E isso, por sua vez, vincula-se à *disponibilidade* do titular do direito sobre tais bens. Os bens essenciais devem necessariamente estar disponíveis ao indivíduo para que se produza um mínimo de eficácia, razão pela qual a sua presença é completamente imprescindível à sobrevivência do direito fundamental. Já os *importantes* e os *supérfluos* podem ou não estar à disposição do titular do direito quando da sua concretização, pois a presença deles (ou não) diz respeito à produção de um nível mais intenso de eficácia, mas não condiciona a existência ou prestabilidade mínima do direito ao titular.

A análise dos casos práticos ilustra essas constatações. Basta recordar as duas decisões do Supremo Tribunal Federal há pouco analisadas, o RE nº. 81042/SP e o ROMS nº. 6129/SP. Por meio delas, restou assentada a essencialidade de um bem e a não-essencialidade de outro. Veja-se. O dinheiro que serve ao pagamento das despesas indispensáveis ao auferimento da renda deve estar à disposição do titular do direito fundamental, não podendo sofrer a tributação por conta do imposto sobre a renda. O dinheiro referente às despesas dispensáveis à obtenção dessa renda, no entanto, pode ser objeto de tributação. A liberdade de realizar as despesas indispensáveis é *essencial* à não-eliminação do direito. A liberdade de realizar despesas dispensáveis ao auferimento da renda é um bem *importante*, mas não é um bem essencial.

A *disponibilidade*, por sua vez, é verificável em dois aspectos, o *qualitativo* e o *quantitativo*. Muitas vezes, a eficácia mínima de um direito depende da proteção de um bem independentemente da quantidade em que ele está disponível ao titular. É preciso, apenas, que esteja disponível enquanto “o” elemento essencial, não sendo necessário medi-lo quantitativamente. Ou seja, com ele, o direito tem um mínimo de

eficácia; sem ele, contudo, o direito perde o seu sentido e a sua funcionalidade individual. Esse é o aspecto *qualitativo* da disponibilidade dos bens jurídicos. Porém, às vezes, esses bens essenciais devem ser protegidos não somente como “uma” unidade, mas é preciso que estejam disponíveis numa quantidade determinada, sem a qual o resultado prático é o mesmo do que se não estivessem presentes. Aí a disponibilidade pode ser medida *quantitativamente*.

Os exemplos ajudam à compreensão do que se disse acima. Para o exercício de uma atividade industrial de beneficiamento de grãos num determinado estado da federação, visando à venda da produção para outro estado, é imprescindível que o titular do estabelecimento não seja impedido de exercer a *liberdade de circulação física da mercadoria*<sup>136</sup> como decorrência da sua *liberdade de acesso ao mercado*<sup>137</sup>, sem a qual se torna inviável, “proibida” ou “obstada” a realização da referida atividade. Obstaculizada ou impedida essa ação do empresário em análise, o seu direito fundamental resta *impraticável*<sup>138</sup> sob o ponto de vista da sua eficácia individual, o que quer dizer, ele não pode ser sequer exercido.

Note-se que a liberdade de circulação física das mercadorias ou está disponível como um todo, isto é, como “o” elemento essencial, ou não está, sendo desnecessário graduá-la quantitativamente para condicionar a eficácia mínima do direito.

Veja-se outro exemplo. Essencial à promoção de eficácia mínima ao direito de liberdade de exercício de atividade econômica é a liberdade de auferir lucro em decorrência do desempenho dos negócios empresariais. O titular do direito é livre para empreender a sua propriedade em prol de um objetivo e, por meio disso, obter lucro como benefício oriundo da atividade<sup>139</sup>. O lucro é uma forma de “*recompensa*”<sup>140</sup> ao empresário pelos riscos a que expõe o seu patrimônio. Impedido de auferir lucro, o titular do direito tem por inviabilizado o prosseguimento dos seus

---

<sup>136</sup> A esse respeito, vide: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº. 68.973-SP. Relator: Min. Amaral dos Santos. DJU 13 abr. 1971.

<sup>137</sup> ARIÑO ORTIZ, *Principios de...*, p 214.

<sup>138</sup> Ibidem, p 219.

<sup>139</sup> Ibidem, p 199.

<sup>140</sup> Vide declaração de voto, p. 17: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 18.976/SP. Relator: Min. Barros Monteiro. ADJ 2 out. 1952.

negócios. Embora seja possível material e faticamente prosseguir na atividade sem a obtenção de lucros, o seu exercício não se presta a promover minimamente o estado de coisas protegido por esse direito fundamental, no qual se encontra a liberdade de obter lucro como um bem jurídico protegido. Porém, é preciso saber qual a quantidade de lucro que condiciona a eficácia mínima do direito fundamental. E isso é medir quantitativamente a disponibilidade desse bem.

O Supremo Tribunal Federal examinou pontualmente essa questão. Tratou-se da majoração do imposto de licença sobre cabines de banhos promovida pela Lei nº. 995 de Santos. Os contribuintes alegaram que o aumento do tributo impediu a obtenção de lucro e que, por isso, foi excessivo e estaria vedado pela Constituição da época (Constituição Federal de 1946). Embora não tenha sido reconhecida a inconstitucionalidade no caso concreto, em face de a absorção dos lucros ter se devido à má-gestão dos negócios, a 2ª Turma do Tribunal concluiu que os tributos não podem consumir a totalidade dos lucros da empresa, pois isso representaria o excesso de restrição ao direito.<sup>141</sup> Noutra decisão sobre o mesmo problema, a posição foi coincidente, tendo sido afirmado, em síntese, que o imposto proibitivo é aquele que *“atinge fundamente os lucros de determinada empresa”*.<sup>142</sup> Dessas decisões se extrai a seguinte conclusão: a liberdade de obter uma determinada quantia de lucro é um bem essencial ao exercício da atividade econômica e não pode ser impedida.

O Supremo Tribunal Federal tratou do lucro como um bem essencial à atividade empresarial que pode ser graduável quantitativamente, destacando que a tributação não deve consumir a *“quase totalidade de seus lucros”*. Disso se depreende que *parte* dos lucros integra o conteúdo essencial do direito fundamental. Outra parte, não, integrando apenas o conteúdo importante. E outra, ainda, integra o conteúdo supérfluo. Ou seja, quanto maior a quantidade de lucro, mais intenso é o estado ideal de coisas promovido em prol do titular do direito. Porém, menos vital à não-eliminação da liberdade de empresa o lucro medido em maior quantidade. Surge, então, um problema de outra ordem, qual seja dimensionar qual é a

---

<sup>141</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 18331-SP. Relator: Min. Orosimbo Nonato. DJU 21 set. 1951. Sobre o assunto: HERRERA MOLINA, *Capacidad...*, p. 393 et seq.

<sup>142</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 18.976/SP. 1ª. Turma. Relator: Min. Barros Monteiro. ADJ 2 out. 1952.

quantidade de lucro que integra esse conteúdo essencial e qual não integra, o que é objeto de análise mais adiante.

Outro ponto precioso da decisão é o seguinte. Quando se fala em “praticabilidade” ou “prestabilidade” mínima do direito, se está referindo a um problema de eficácia como realização de fins perseguidos pelo titular do direito.<sup>143</sup> Note-se que, por vezes, a ausência de um bem não provoca a *impraticabilidade* da atividade, isto é, não a impede de ser exercida. No caso acima analisado, mesmo sem lucro, seria possível materialmente realizar a exploração econômica num determinado ramo. Ou seja, se o produto arrecadado como fruto das operações empresariais se prestasse ao pagamento de todas as despesas operacionais geradas pelo negócio, seria possível afirmar que a operação poderia faticamente prosseguir, mesmo sem o lucro. No entanto, sob o ponto de vista da eficácia do direito fundamental, a liberdade de exercício de atividade econômica restaria concretamente imprestável e irreconhecível caso o tributo absorvesse integralmente os lucros, pois o direito já não mais seria capaz de produzir um mínimo de eficácia ao seu titular. Ele perderia, portanto, a sua função individual. A tributação que consome uma parcela expressiva do lucro desencoraja, dificulta e inibe a prática da atividade empresarial. Uma quantia mínima de lucro a ser obtida como decorrência da prática da atividade econômica é a menor parte que se espera do estado de coisas a ser realizado pela aplicação do princípio da liberdade de exercício de atividade econômica. Se a concretização do direito não realiza uma pequena parcela de lucro (cuja quantia é sugerida adiante), então ele deixa de servir minimamente ao fim a que se destina. Logo, o que importa para a identificação do bem como essencial é a sua indispensabilidade para a produção de eficácia mínima do direito, isto é, aquela situação real em que ele produz o valor perseguido pelo direito

---

<sup>143</sup> Hesse adverte que as modificações no conteúdo do direito fundamental porventura provocadas pelo legislador devem sempre preservar a sua eficácia: HESSE, Konrad. Significado de los derechos fundamentales. In: In: BENDA, Ernest et al. *Manual de derecho constitucional*. Tradução: Antonio López Pina. Madrid: Marcial Pons, 1996, p. 112. A eficácia a que se faz referência aqui é a aquela que Häberle chama de “*validez fáctica*” ou, ainda, de “*eficácia práctica*”. Vale conferir um trecho da sua obra onde há referência a esse tema: “*Por tanto, los derechos fundamentales no pueden perder su valor “práctico” a través de las regulaciones del legislador, éstas no pueden dejarlos sin relevancia em su “eficácia práctica*”. (HÄBERLE, *La garantía...*, p. 46); MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego *La protección del mínimo existencial en el ámbito del IRPF*. Madrid: Colex, 2001, p. 15.

fundamental numa intensidade mínima, a ponto, apenas, de evitar que esse direito deixe de servir ao seu titular.

Duas são, portanto, as formas pelas quais os direitos fundamentais se tornam ineficazes sob o ponto de vista da ausência de bens essenciais no seu processo de concretização. A primeira reside na ausência de um bem sem o qual é impossível o exercício do direito – “impossibilidade total do desempenho físico de uma dada atividade (por exemplo, sem circular a mercadoria, é impossível fisicamente comerciar e escoar a produção)”. Por conta desse condicionamento absoluto, a *essencialidade* do bem para a produção de um mínimo de eficácia pode ser aqui chamada de *absoluta*. A segunda, por outro lado, reside na ausência de um bem ou de uma determinada quantia dele sem a qual o direito, embora possa ser exercido, não se presta para produzir o estado mínimo de coisas para o qual se destina individualmente. Por conta do condicionamento relativo à eficácia do direito, essa *essencialidade* pode ser chamada de *relativa*.<sup>144</sup> No entanto, seja qual for a espécie da essencialidade, o decisivo é que a ausência de qualquer dos bens, absoluta ou relativamente essenciais, gera a ineficácia do direito fundamental.

Citando a jurisprudência do Tribunal Constitucional Alemão, Larenz sutilmente abordou essa peculiaridade em relação aos bens essenciais ao exercício do direito, bem como em relação à adequação às coisas: “Estas baseiam-se em que muitas profissões requerem determinados conhecimentos técnicos e habilitações, que só se adquirem pela instrução teórica e prática, e o seu exercício, sem tais conhecimentos, «seria impossível ou inadequado às coisas».”<sup>145</sup>

Ao usar as alternativas “impossibilidade ou inadequação às coisas”, o autor parece deixar claro que a ausência de certos bens pode inviabilizar o exercício do direito ou, embora não o inviabilizando, pode impedir ou dificultar em excesso a produção do estado de coisas desejado. Em ambas as ausências, a consequência final é idêntica: a ineficácia do direito.

---

<sup>144</sup> Sobre a classificação ora proposta cumpre registrar os apontamentos de ÁVILA, *Sistema...*, p. 323. Ao interpretar as decisões do STF, sobretudo o RE 18.976/SP, registrou que a tributação pode ser tão restritiva dos direitos de liberdade e propriedade a ponto de proibir ou dificultar o exercício do direito. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 18.976/SP. 1ª. Turma. Relator: Min. Barros Monteiro. ADJ 2 out. 1952).

<sup>145</sup> LARENZ, *Metodologia...*, p. 596, decisão comentada: BverfGE 7, 377 (406).

No julgamento do RE 413.782/SC, o Supremo Tribunal Federal reprovou a vedação imposta à obtenção de notas fiscais, pois, “na dinâmica da própria atividade desenvolvida, fica inviabilizada a atuação, se aquele que a implementa necessita, caso a caso, de recorrer ao fisco, para a obtenção de nota fiscal avulsa.”<sup>146</sup> Essa posição deixa clara a presença de um bem absolutamente essencial.

Já no caso debatido nos autos do RE 18.976/SP, a liberdade de obter lucro foi tomada como um bem essencial relativamente à eficácia do direito, no sentido de que a condiciona, mas não impede o exercício da atividade.<sup>147</sup>

Diante do cenário até então apresentado, é possível definir as zonas em que se divide o conteúdo de um direito fundamental. Trata-se das zonas onde estão os bens aqui chamados de *supérfluos*, de *importantes* e a zona dos bens *essenciais*. A última também é denominada de zona do *núcleo ou conteúdo essencial*.<sup>148</sup> Representadas numa figura, tais zonas podem ser assim desenhadas:<sup>149</sup>

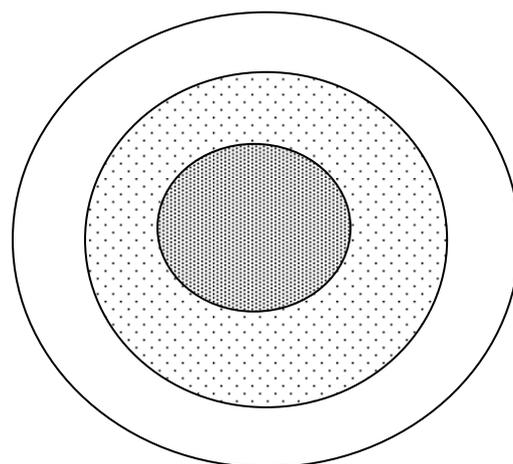
---

<sup>146</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 413. 782-8-SC. Relator: Min. Marco Aurélio. DJU 17 mar. 2005. Voto do Min.Marco Aurélio.

<sup>147</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 18.976/SP. 1ª. Turma. Relator: Min. Barros Monteiro. ADJ 2 out. 1952.

<sup>148</sup> Sobre o conceito e significação: ALEXY, *Teoria...*, p. 286 et seq.; MENDES, *Direitos...*, p. 43; CANOTILHO, *Direito...*, p. 631; HESSE, *Elementos...*, p. 333; BIAGI, Cláudia Perotto. *A garantia do conteúdo essencial dos direitos fundamentais na jurisprudência constitucional brasileira*. Porto Alegre: SAFE, 2005, p. 73 et seq.

<sup>149</sup> A representação original do conteúdo dos direitos fundamentais em círculos ou esferas partiu do Tribunal Constitucional Alemão – *Bundesverfassungsgericht* -, o qual se pronunciou sobre a restrição aos direitos fundamentais e cunhou a *Teoria das Esferas*, objeto de análise adiante. Entre nós, essa perspectiva figurada foi exposta por ÁVILA, *Teoria...*, p. 100.



Conteúdo  
dos direitos  
fundamentais

Legenda:

-  Bens supérfluos
-  - Bens importantes
-  - Bens essenciais – *núcleo essencial*

Figura 1 – O conteúdo dos direitos fundamentais

Fonte: o autor

O núcleo essencial dos direitos fundamentais é aquele que demarca a zona central do conteúdo e que conta com a proteção mais intensa contra restrições.<sup>150</sup> É, por isso, chamada por Hesse de zona protegida contra a “*escavação interna*”.<sup>151</sup> Todos os bens que se encontram nesse conteúdo materialmente essencial à existência do direito são condições inafastáveis para que ele tenha serventia ao seu titular.

A propósito, Torres reconheceu a “existência de bens ou coisas indispensáveis à manifestação da liberdade”.<sup>152</sup> Tratou das condições para que ela possa existir e advertiu que, sem determinados bens, se torna impossível a sobrevivência do homem: “conseqüentemente, há um direito às condições mínimas de existência humana digna que não pode ser objeto de intervenção do Estado,

<sup>150</sup> CANOTILHO, *Direito...*, p. 630; ÁVILA, *Teoria...*, p. 100; ARIÑO ORTIZ, *Principios constitucionales...*, p. 83.

<sup>151</sup> HESSE, *Elementos...*, p. 264.

<sup>152</sup> TORRES, *Tratado...*, v. 3, p. 59.

sequer na via fiscal, e que ainda exige prestações estatais positivas.”<sup>153</sup> Essa parcela mínima necessária à existência digna o autor chamou de *mínimo existencial*.<sup>154</sup>

Martínes de Píson analisou a zona mais interna do conteúdo dos direitos fundamentais quando, no âmbito tributário, dissertou sobre o *mínimo exento*, o tratando como sinônimo do *mínimo vital* ou, ainda, do *mínimo de subsistência*.<sup>155</sup> O mesmo caminho seguiu Millán, que abordou o *mínimo exento* no âmbito tributário como um conjunto de bens destinados à satisfação das necessidades elementares do indivíduo e, por isso, livres de tributação.<sup>156</sup> Fabo relacionou-o com a dignidade humana, referindo que há gastos indispensáveis à manutenção das necessidades elementares do indivíduo e da sua família, as quais compõem um mínimo existencial individual e familiar.<sup>157</sup>

Em que pese a pluralidade das nomenclaturas utilizadas pela doutrina, o decisivo é que, em verdade, todas elas são modos diferentes de se referir ao *núcleo* ou *conteúdo essencial* dos direitos fundamentais. Quando se trata do “mínimo existencial, do mínimo “exento”, do mínimo vital e do mínimo subsistencial,” se está referindo a um conteúdo materialmente essencial que é próprio de cada direito fundamental. Isto é, está sendo investigado um conjunto de bens jurídicos cuja proteção é indispensável para que cada um desses direitos produza um mínimo do estado ideal de coisas que a sua concretização deve exteriorizar em prol do seu titular. Quando esse exame é realizado no âmbito do direito tributário, demonstra-se uma zona composta por bens indispensáveis à existência dos direitos fundamentais, a qual não pode ser afetada pelas normas tributárias.<sup>158</sup> Os autores, então, abordam o tema para tratar dos limites materiais ao poder de tributar, referindo, em outras palavras, que, no confronto com as normas tributárias, há bens absolutamente

<sup>153</sup> TORRES, *Tratado...*, v. 3, p. 78.

<sup>154</sup> *Ibidem*, p. 169; GOLDSCHMIDT, *O princípio...*, p. 169 et seq.

<sup>155</sup> MARTÍNES DE PÍSON, Juan Arrieta. *Técnicas desagradorias y deber de contribuir*. Madrid: McGraw Hill, 1999, p. 45.

<sup>156</sup> CENCERRADO MILLÁN, Emilio. *El mínimo exento en Sistema Tributario Español*. Madrid: Marcial Pons, 1999, p. 35.

<sup>157</sup> MARÍN-BARNUEVO FABO, *La protección...*, p. 15; HERRERA MOLINA, *Capacidad...*, p. 121; GRUPENMACHER, *Tributação...*, p. 15.

<sup>158</sup> KIRCHHOF, *A influência...*, p. 30.

protegidos pelos direitos fundamentais sem os quais esses direitos perdem a sua eficácia.

Desse modo, é possível falar-se num *mínimo vital* ou *existencial* da liberdade, da propriedade, da dignidade humana, da vida, da privacidade e de todos os outros direitos fundamentais, porquanto a eficácia mínima de todos eles depende de que ao seu titular sejam disponibilizados determinados bens essenciais.

Ao manifestar-se sobre a impossibilidade de tributação das despesas imprescindíveis ao auferimento da renda, o Supremo Tribunal Federal está, implicitamente, tratando desse *mínimo vital* como algo indispensável à produção de eficácia mínima à liberdade de exercício de atividade profissional e empresária<sup>159</sup> e, como ensina Ávila, como algo imprescindível à manutenção da dignidade humana e da família.<sup>160</sup> Se as despesas que servem à manutenção da fonte de renda são objeto de tributação, isto é, se não podem ser deduzidas da base imponible do imposto sobre a renda, então há a intervenção no *núcleo essencial* do direito fundamental em tela.

Daí por que Ávila ensina que um dos objetos (o mediato) da sistematização material do direito tributário é o conjunto de bens jurídicos veiculados e protegidos pelas normas jurídicas de direito fundamental.<sup>161</sup> Ora, na medida em que determinadas normas jurídicas positivam os direitos fundamentais e, com isso, visam a proteger bens jurídicos cuja concretização promove um estado de coisas desejado, é possível se falar numa limitação material ao poder de tributar, consistente, dentre outros, na preservação do núcleo essencial desses direitos.<sup>162</sup>

Então, o núcleo essencial pode ser deduzido da mera estatuição de direitos fundamentais num dado sistema jurídico. É desnecessária a sua previsão expressa. Não fosse assim, então o direito perderia a sua funcionalidade (eficácia) e, como

---

<sup>159</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº. 6129-8/SP. Relator: Min. A. M. Ribeiro da Costa. 17 nov. 1958.

<sup>160</sup> ÁVILA, Estatuto..., p. 11.

<sup>161</sup> Idem, *Sistema...*, p. 56.

<sup>162</sup> Ibidem, p. 78. É por essas razões ora expostas que o autor citado aborda em sua obra as limitações substanciais diretas, onde os direitos fundamentais servem à limitação direta ao poder de tributar.

conseqüência, a sua identidade (de fundamental). Trata-se, portanto, da sua essência, isto é, dos elementos mínimos e indispensáveis para que ele seja reconhecido como um direito fundamental.

Em que pese tal dedução lógica, países como a Espanha<sup>163</sup>, Portugal<sup>164</sup> e Alemanha<sup>165</sup> contam com previsão explícita da proteção ao núcleo essencial dos direitos fundamentais em suas constituições, o chamando respectivamente de “*contenido esencial*”, “*conteúdo essencial*” e “*Wesensgehalt*”.

Especificamente na Alemanha, ao tratar da possibilidade de instalação de uma escuta telefônica na sala de estar de uma residência privada, o Tribunal Constitucional Alemão fez referência expressa à salvaguarda do núcleo essencial (*Wesensgehaltgarantie*). Tratou-o como condição para a preservação da essência da personalidade como parte da dignidade inviolável do indivíduo. Mais do que isso, o Tribunal alertou que a invasão dessa área protegida importaria na eliminação do direito fundamental da inviolabilidade da residência, pois nada dele restaria após a intervenção.<sup>166</sup>

Sobre as partes que integram o conteúdo do direito fundamental, o Tribunal Constitucional Alemão cunhou a chamada Teoria das Esferas, segundo a qual três seriam os compartimentos identificáveis no interior do direito. Haveria uma esfera nuclear e central, “uma intocável área de liberdade humana, que é retirada da influência do Poder Público”<sup>167</sup>, identificada como zona privada íntima ou núcleo essencial; outra seria a “zona privada ampla”, na qual residiriam os bens jurídicos importantes ao titular do direito, mas não absolutamente protegidos contra as restrições.<sup>168</sup> Essa segunda zona é graficamente representável por um círculo

---

<sup>163</sup> Constituição espanhola: art. 53.1.: Los derechos y libertades reconocidos en el Capítulo segundo Del presente Título vinculan a todos los poderes públicos. Solo por ley , que em todo caso deberá respetar su contenido esencial, podrá regularse el ejercicio de tales derechos y libertades que se tutelarán de acuerdo con lo previsto en el artículo 161, 1, a)”

<sup>164</sup> Constituição portuguesa: art. 18: 3. As leis restritivas de direitos, liberdades e garantias têm de revestir caráter geral e abstracto e não podem ter efeito retroactivo nem diminuir a extensão e o alcance do conteúdo essencial dos preceitos constitucionais.

<sup>165</sup> Constituição alemã: art. 19.2. In keinem Falle darf ein Grundrecht in seinem Wesensgehalt angetastet werden.

<sup>166</sup> BverfG, 1 BvR 2378/98 e 1 BvR 1084/99, 3 de março de 2004.

<sup>167</sup> BverfGE 6, 32 nº. 7 e BverfGE 32, 373.

<sup>168</sup> ALEXY, *Teoria...*, p. 350

concêntrico colocado ao redor do círculo que demarca a primeira. E, por fim, a terceira zona, a mais externa, seria integrada pelos bens restringíveis, que contariam com o menor grau de proteção contra as invasões, chamada de zona social do direito.<sup>169</sup> Nas zonas *privada ampla* e *social*, as restrições somente estariam autorizadas à medida que atendessem ao dever de proporcionalidade. Já na zona nuclear, a restrição seria proibida, independentemente do peso das razões que a justificassem.

Essa configuração encontra-se espelhada no presente estudo. A zona anteriormente chamada de *essencial* corresponde àquela identificada pelos alemães como zona *privada íntima* do direito. A parte dos bens *importantes* se identifica com a *zona privada ampla*. E, por fim, a zona dos bens *supérfluos* equivale à *zona social*.

O Tribunal Constitucional Espanhol também se posicionou sobre o núcleo essencial dos direitos fundamentais: “Se puede entonces hablar de una esencialidad del contenido del derecho que es absolutamente necesaria para que los intereses jurídicos protegibles, que dan vida al derecho, resulten real, concreta y efectivamente protegidos.”<sup>170</sup>

No Brasil, o Supremo Tribunal Federal vem tratando do núcleo essencial em muitas das suas decisões, mesmo sem enunciá-lo expressamente. No já citado RE 413.782-8, o Tribunal reconheceu que o exercício da atividade empresarial de forma regular *depende*<sup>171</sup> da emissão de notas fiscais, razão pela qual entendeu como incompatível com a Constituição Federal de 1988 a disposição do Regulamento do ICMS do Estado de Santa Catarina que permitiu apenas a emissão de documentos fiscais avulsos. De mais relevante nesse momento é constatar que o STF reconheceu, dentro do conteúdo dos direitos fundamentais, a existência de bens essenciais, sem os quais o direito é eliminado no caso concreto.

---

<sup>169</sup> ALEXY, *Teoria...*

<sup>170</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. STC 11/1981. 8 abr. 1981.

<sup>171</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 413. 782-8-SC. Relator: Min. Marco Aurélio. *DJU* 17 mar. 2005.

A Constituição Federal de 1988 catalogou os direitos fundamentais desde o Título II do seu texto. Cada um deles possui uma parte do seu conteúdo habitada por bens essenciais, isto é, o núcleo essencial. Pontualmente quanto ao direito à vida humana digna (art. 7º, IV<sup>172</sup> e art. 1º, III), por exemplo, esse conteúdo mínimo foi expressamente mencionado. O legislador constitucional pré-definiu como bens essenciais à produção de um estado mínimo de coisas que seja capaz de concretizar a vida individual e familiar os seguintes bens:<sup>173</sup> a moradia, a alimentação, a educação, a saúde, o lazer, o vestuário, a higiene, o transporte e a previdência social.<sup>174</sup> Sem eles, a vida humana deixa de ser digna, razão pela qual o direito fundamental perde a sua identidade como tal. Sarlet foi bastante enfático na indicação desses como bens essenciais à promoção mínima de eficácia do direito fundamental à vida com dignidade humana:

Não deveria haver, por exemplo, qualquer resquício de dúvida no que concerne à *importância do direito à saúde, à assistência e previdência social à educação, tanto para o efetivo gozo dos direitos de vida, liberdade e igualdade, quanto para o próprio princípio da dignidade da pessoa humana.*<sup>175</sup> grifei

Portanto, o direito à vida em conexão com a dignidade humana no sistema constitucional brasileiro só existe concretamente se protegidos e promovidos os bens acima identificados.

Reconhecidas as zonas de bens protegidos pelos direitos fundamentais, cumpre indagar o seguinte: qual a diferença entre essas zonas, para além de serem integradas por bens de diferente indispensabilidade à promoção de uma eficácia mínima ao direito fundamental?

A resposta é simples. Os bens que compõem o núcleo essencial gozam de proteção absoluta contra as restrições, diferentemente do que ocorre na zona dos

---

<sup>172</sup> Art. 7º. São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: [...] IV – salário mínimo, fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo, sendo vedada a sua vinculação para qualquer fim;”.

<sup>173</sup> HERRERA MOLINA, *Capacidad...*, p. 123; MARÍN-BARNUEVO FABO, *La protección...*, p. 15;

<sup>174</sup> GOLDSCHMIDT, *O princípio...*, p. 169 et seq.

<sup>175</sup> SARLET, *A eficácia...*, p. 126.

bens importantes e supérfluos. Nessas duas últimas, a proteção é apenas relativa. Vale dizer, no núcleo essencial, seja qual for o motivo para a restrição<sup>176</sup>, estão vedadas as intervenções que afetem, obstaculizem ou eliminem os bens que o integram.<sup>177</sup> Já nas demais partes do direito, essas intervenções podem ocorrer, desde que haja razões suficientes para tanto.<sup>178</sup> Então, quanto mais longe do núcleo está o bem, menos essencial ele é à não-eliminação do direito como posição individual. Logo, quanto mais longe do núcleo, mais sujeito está o bem às restrições diante de outros bens e valores constitucionalmente protegidos que se desejam otimizar. Isso significa, quanto mais próximo da borda mais externa dos círculos estiver o bem (zona dos bens supérfluos), maior é a sua importância para a sociedade e menor é a sua essencialidade ao titular do direito.<sup>179</sup> Nesse local periférico do conteúdo do direito é que se pode verificar uma proteção apenas relativa aos bens jurídicos ali residentes, pois, como dito, eles podem (e até devem) servir à sociedade como “elementos fundamentais da ordem objetiva da coletividade”.<sup>180</sup> Daí serem alvos das restrições. Porém, quanto àqueles que habitam o núcleo, a proteção é total. É que, sem esses bens, o direito perde totalmente a sua utilidade ao seu titular.

b) A construção do núcleo essencial dos direitos fundamentais como direitos subjetivos e o caráter *absoluto* da proteção aos bens que o integram diante das intervenções promovidas pelas normas tributárias

O núcleo essencial dos direitos fundamentais impõe um limite às restrições provocadas por ações estatais e por ações de terceiros, razão pela qual é chamado

---

<sup>176</sup> ÁVILA, *Teoria...*, p. 98.

<sup>177</sup> ALEXY, *Teoria...*, p. 189, p. 294 e p. 286 et seq.; ÁVILA, *op. cit.* p. 98.

<sup>178</sup> ALEXY, *op. cit.*, p. 160. O Autor trata da *ley de ponderacion* como instrumento metódico para estabelecer uma relação de preferência entre os princípios que se chocam e que exigem, opostamente um ao outro, a realização de estados ideais de coisas que colidem um com o outro. A conclusão da sua fórmula resta assim redigida: “Cuanto mayor es el grado de la no satisfacción o de afectación de un principio, tanto mayor tiene que ser la importancia de la satisfacción del otro”.

<sup>179</sup> *Ibidem*, p. 351; ALEXY, Robert. *La institucionalización de la justicia*. Granada: Editorial Comares, 2005, p. 76 et seq.; ALEXY, Robert. *El concepto y la validez del derecho*. Tradução: Jorge M. Seña. 2. ed. Barcelona: Gedisa, 1997, p. 207.

<sup>180</sup> HESSE, *Elementos...*, p. 228.

de *limite dos limites*.<sup>181</sup> No entanto, o presente trabalho aborda apenas os limites às restrições causadas pelo Estado quando do exercício do poder de tributar por meio de normas jurídicas, deixando de lado, por inoportuna, a análise das relações horizontais verificáveis entre os cidadãos.<sup>182</sup>

Cumprе investigar qual a intensidade da proteção de que goza o direito fundamental em seu conteúdo essencial diante das normas tributárias, se *relativa ou absoluta*.<sup>183</sup> Para tanto, é preciso analisar se essa proteção serve primariamente à dimensão e funcionalidade individual desses direitos ou, ao contrário, à sua função social ou institucional.

Sob a forma de questionamentos, o problema pode ser assim assentado: existe um grupo de bens dentro do conteúdo dos direitos fundamentais que não está sujeito, sob hipótese alguma, às restrições causadas pela concretização das normas tributárias? Como é possível descobrir que bens compõem esse conteúdo mínimo essencial?

Como o restante do conteúdo dos direitos fundamentais, o núcleo essencial somente pode ser construído e delimitado a partir de uma investigação do processo de aplicação das normas de direito fundamental, conforme analisado acima. Embora o início de tal tarefa construtora ocorra no plano abstrato, aí o conteúdo é apenas provisório. Isso porque, como visto, o problema relativo ao seu dimensionamento se refere, fundamentalmente, ao plano da eficácia e aplicação do direito. Logo, é no processo prático que se podem identificar efetivamente os bens cuja proteção é indispensável para evitar a ineficácia do direito fundamental.

---

<sup>181</sup> MEDINA GUERRERO, *La vinculacion...*, p. 145.

<sup>182</sup> Sobre o assunto: ALEXY, *Teoria...*, p. 506 et seq.

<sup>183</sup> Sobre a intensidade da proteção conferida pelo ordenamento aos direitos fundamentais como direitos subjetivos, duas são as teorias: a) a teoria *relativa* diz respeito à proteção do núcleo essencial por meio da aplicação do postulado da proporcionalidade, da lei de colisão, dentre outros, como forma de cunhá-lo apenas numa atividade de aplicação das normas, o que confere uma proteção menos segura ao conteúdo essencial. Não se pode saber de antemão quais bens efetivamente estão contidos nesse núcleo, que pode ser maior ou menor de acordo com as razões alinhadas no caso concreto, razão pela qual o núcleo aqui é *flexível* (BARCELLOS, *Ponderação...*, p. 143); b) por outro lado, os defensores da teoria *absoluta* advogam a existência de um núcleo *duro*, irrestringível, seja qual for a razão oposta. Nessa segunda teoria, o núcleo essencial seria dimensionado constitutivamente pela Constituição. Sobre essas teorias: ALEXY, op. cit., p. 288; BIAGI, *A garantia...*, p. 78 et seq.; CANOTILHO, *Direito...*, p. 632.

Cumpra aqui reafirmar, pois, que os direitos fundamentais são posições eminentemente individuais.<sup>184</sup> Essa é a sua principal função no sistema jurídico brasileiro, ainda que identificado com a idéia de Estado *Social* de Direito (art. 1º, da CF), cujos fundamentos para sua edificação residem na dignidade humana, nos valores sociais do trabalho e cujos objetivos se encerram, principalmente, no bem comum e na justiça social.<sup>185</sup>

O significado ético dos direitos fundamentais vincula-se ao fato de estarem primordialmente a serviço da pessoa como fonte e fim da dignidade humana.<sup>186</sup> A justificação disso num dado ordenamento jurídico que toma como parâmetro da existência digna o atendimento de determinadas necessidades vitais básicas - *mínimo vital* - reside na indispensabilidade de serem prestados e protegidos determinados bens essenciais à vida.<sup>187</sup> Essa missão de proteção e provimento cabe ao Estado, cuja existência como instituição política e jurídica, por sua vez, tem raiz na manutenção da pessoa humana como *digna*.<sup>188</sup> O fim do Estado, antes de qualquer outra coisa, é permitir que cada indivíduo possa se auto-realizar segundo pautas valorativas consensualmente determinadas e consubstanciadas nos direitos fundamentais. Ou seja, o fim do Estado e de toda a sociedade é o cumprimento do fim dos seus associados.<sup>189</sup>

A obra de Kant contribuiu decisivamente para que o homem fosse visto como um fim a ser preservado e promovido, nunca eliminado como meio servil e relativo.<sup>190</sup> O violador dos direitos do homem foi por ele qualificado como aquele que “tenciona servir-se das pessoas dos outros simplesmente como meios, sem considerar que eles, como seres racionais, devem ser sempre tratados ao mesmo

---

<sup>184</sup> BENDA, El estado..., p. 524; ALEXY, *Teoria...*, p. 287; Sobre a primazia da visão subjetiva dos direitos fundamentais diante da visão objetiva (institucional), na jurisprudência alemã: MEDINA GUERRERO, *La vinculacion...*, p. 158.

<sup>185</sup> GONZÁLES NAVARRO, *El estado...*, p. 61.

<sup>186</sup> PECES-BARBA MARTÍNEZ, *Lecciones...*, p. 318 e p. 320.

<sup>187</sup> Sarlet explica que a dignidade humana é, ao mesmo tempo, limite e tarefa dos poderes estatais. (SARLET, *A eficácia...*, p. 117).

<sup>188</sup> HÄBERLE, Peter. A dignidade humana como fundamento da comunidade estatal. In: SARLET, Ingo Wolfgang (Org.) *Dimensões da dignidade: ensaios de filosofia do direito e direito constitucional*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005. p. 128; GONZÁLES NAVARRO, op. cit., p. 61. Para Navarro, a vida humana é o bem justificador do Estado; SARLET, *A eficácia...*, p. 113, para quem o Estado existe em função da pessoa humana; Vide, ainda: BARCELLOS, *Ponderação...*, p. 235.

<sup>189</sup> ARIÑO ORTIZ, *Principios de...*, p. 112.

<sup>190</sup> KANT, Emmanuel. *Fundamentação da Metafísica dos Costumes*. Tradução Paulo Quintela. Coimbra: Coimbra, 1960, p. 68.

tempo como fins”<sup>191</sup>. Isto é, por mais que uns devam contribuir para a felicidade dos outros como noção basilar à comunidade e à humanidade, essa contribuição não pode consumir inteiramente a pessoa que dedica parte dos seus direitos aos seus semelhantes, pois isso transformaria o homem meramente num meio.<sup>192</sup> A dignidade humana é o fator condicionante das coisas que circundam o homem. Ela assume papel central em sua obra como um fim elevado que se deve promover e resguardar.<sup>193</sup>

Barzotto abordou as relações mantidas entre a dignidade humana, a justiça social e a necessidade de preservação de bens em sua função individual:

A dignidade da pessoa humana é o termo que expressa o princípio subjacente à justiça social: a pessoa humana é digna, merecedora de todos os bens necessários para realizar-se como ser concreto, individual, racional e social. Ora, elencar os direitos e deveres derivados da mera condição de pessoa é assumir uma determinada concepção do que é a vida boa, a vida plenamente realizada para o ser humano. A comunidade fundada sobre a dignidade da pessoa humana é aquela em há um consenso sobre uma determinada concepção de vida boa. *Todos consideram a todos como sujeitos merecedores dos bens que integram a vida boa, apenas em virtude da sua condição de pessoas humanas.*

[...]

Para determinar o que é devido em um caso concreto, em termos de justiça social, não basta, portanto, seguir os cânones de igualdade proporcional da justiça distributiva, *mas faz-se necessário atentar para os bens de que o ser humano é merecedor em virtude da sua condição humana. Um desses bens é a capacidade de autodeterminação.*<sup>194</sup> grifei

Há bens mínimos sem os quais o indivíduo não pode ser digno em sua existência. Dentre eles, está a possibilidade de *autodeterminação*, a qual, por sua vez, vincula-se diretamente à preservação dos direitos fundamentais da liberdade econômica e da propriedade como valores conectados à dignidade humana e preenchedores do seu conteúdo.<sup>195</sup> As normas tributárias, embora restrinjam os direitos fundamentais, não podem eliminar por completo um espaço de liberdade destinado à configuração privada da vida individual, seja por qual motivo for. Como

<sup>191</sup> KANT, *Fundamentação...*, p. 70.

<sup>192</sup> Sobre o assunto: BENDA, *Dignidad...*, p. 121, nº. marginal 8 e p. 125, nº. marginal 17.

<sup>193</sup> KANT, op. cit., p. 77.

<sup>194</sup> BARZOTTO, *Justiça...* p. 10.

<sup>195</sup> LARENZ, *Metodologia...*, p. 483; HÄBERLE, *A dignidade...*, p. 130.

alertou Benda ao abordar a proteção do direito à privacidade contra a divulgação de dados pessoais, “siempre deberá restar inmune um margen, por estrecho que resulte, de libre configuración de la vida privada; no existe objetivo estatal alguno que justifique la intromisión en él.”<sup>196</sup>

Loewestein atribui aos direitos fundamentais esse caráter de “ámbitos de autodeterminación individual”<sup>197</sup> dentro dos quais não pode o Estado adentrar, razão pela qual, segundo ele, são os limites mais eficazes erguidos contra o poder estatal.

Dessa forma, a justiça social como provisão e manutenção de um conjunto mínimo de bens ao indivíduo se relaciona estreitamente à proteção da essência de cada um dos direitos fundamentais. É por isso que Alexy defende ser incabível chamar de *direito* as normas jurídicas incompatíveis com o núcleo dos direitos humanos, porquanto injustas.<sup>198</sup>

A liberdade de autodeterminação é decorrência do reconhecimento de um Estado subsidiário sob o ponto de vista das relações que mantém com o indivíduo – *subsidiariedade estatal*.<sup>199</sup> A sua missão reside em assegurar uma ordem básica para que todos se desenvolvam, entregando aos cidadãos prestações positivas quando sozinhos não possam acessar às condições mínimas da vida boa.<sup>200</sup> Porém, se o pressuposto do qual se parte é a garantia de uma pauta mínima a todos, resta claro que, antes mesmo de prover essas prestações, o seu dever institucional está em não impedir que o indivíduo a alcance por seu esforço e iniciativa, bem como em não eliminar esse “mínimo” daqueles indivíduos que já o conseguiram autonomamente.<sup>201</sup> Segundo Ortiz, “el papel del estado es crear las condiciones para que la libertad y la creatividad del hombre puedan ser ejercidas fácilmente.” O que está vedado é, a pretexto de instituir essas condições, aniquilar ou absorver os indivíduos.<sup>202</sup> A subsidiariedade estatal se concretiza, portanto, diante do reconhecimento de parcelas íntimas de autodeterminação individual que devem ser

<sup>196</sup> BENDA, Dignidad..., p. 132-133, número marginal 33.

<sup>197</sup> LOEWESTEIN, *Teoría...* p. 390.

<sup>198</sup> ALEXY, *La institucionalización...*, p. 76-77.

<sup>199</sup> ARIÑO ORTIZ, *Principios de...*, p. 112.

<sup>200</sup> HESSE, *Elementos...*, p. 231; ALEXY, *Teoría...*, p. 194 eT seq.; TORRES, *Tratado...*, v. 3, p. 83.

<sup>201</sup> KIRCHHOF, *La influencia...*, p. 45; ARIÑO ORTIZ, op. cit., p. 113 e p. 116.

<sup>202</sup> ARIÑO ORTIZ, op. cit., p. 114.

respeitadas pelas ações do Estado.<sup>203</sup> Os poderes estatais se encontram vinculados negativamente aos direitos fundamentais, ou seja, esses direitos são posições subjetivas a prestações negativas de parte do Estado. São direitos de defesa.<sup>204</sup> O indivíduo tem direito a que o Estado não o *impeça* de praticar determinadas ações, *não lhe afete* propriedades e situações, bem como *não elimine* as posições jurídicas sem as quais os seus direitos se tornam ineficazes.<sup>205</sup>

Nesse contexto, a dignidade humana, o bem comum e a justiça social devem ser integrados e articulados para que ganhem o sentido adequado. Ora, a dignidade da pessoa humana é o fundamento sobre o qual está assentado o Estado Social de Direito, a razão pela qual existe essa associação política, jurídica e econômica, sendo a pessoa humana e as suas necessidades vitais básicas o seu centro e a sua finalidade precípua. Como objetivos fundamentais, a justiça social e o bem comum reclamam que cada indivíduo tenha um mínimo de condições para a manutenção digna da sua vida, o que é medido segundo o parâmetro constitucional de “necessidade vital básica” (art. 7º, IV, da CF). A dignidade e os direitos que lhe são correlatos podem e devem ser limitados. A limitação, no entanto, significa a possibilidade de restrições ao seu conteúdo e não da sua eliminação. A proteção contra o exercício das competências estatais é absoluta.<sup>206</sup> Em que pese restringidos, esses direitos não podem ser integralmente absorvidos pelo Estado, sob pena de serem negados os preceitos acima integrados. Eliminar o mínimo vital ou relativizar a sua proteção significa inviabilizar a concretização da dignidade, do bem comum e, por conseguinte, impossibilitar a promoção da justiça social. Uma coisa é o Estado Social deixar de realizar as prestações positivas a que está obrigado por conta da reserva do possível, isto é, por ausência de recursos financeiros. Isso já é bastante grave sob o ponto do não-atingimento dos seus fins últimos. Mas é algo real e aceitável diante da indisponibilidade dos meios. Outra coisa, porém, de bem mais elevada gravidade, é esse mesmo Estado, que, via de

---

<sup>203</sup> Segundo Ortiz, três são as condições para a concretização da subsidiariedade estatal: “1) reconocimiento amplio del derecho de propiedad privada; 2) el derecho de fundar y de heredar; 3) la libertad de empresa”. (ARIÑO ORTIZ, *Principios de...*, p. 115).

<sup>204</sup> MEDINA GUERRERO, *La vinculacion...*, p. 3; HESSE, *Elementos...*, p. 239; ALEXY, *Teoria...*, p. 189.

<sup>205</sup> ALEXY, op. cit., p. 189-193; HESSE, Konrad. Significado de los derechos fundamentales. In: MANUAL de derecho constitucional. Tradução. Antonio López Pina. Madrid: Marcial Pons, 1996, p. 111-112.

<sup>206</sup> BENDA, Dignidad..., p. 120, nº. marginal 6.

regra, sequer consegue prestar individual e positivamente o mínimo vital, atuar de forma a eliminá-lo e, em que pese isso, fundamentar a sua atuação na necessidade de prover as condições mínimas ao restante da sociedade por meio da cobrança de tributos. Veja-se, o essencial é o seguinte: antes de prover o mínimo vital, isto é, antes mesmo de o Estado realizar um conjunto de ações para dar ao sujeito as condições mínimas e indispensáveis à manutenção de uma vida digna, é preciso que ele se abstenha de obstaculizar ou de extinguir tais condições básicas em relação aos sujeitos que podem alcançá-las individual e autonomamente.

Especificamente no âmbito tributário, essa idéia foi trabalhada por Tipke: “tal Estado de libertades se privaría a sí mismo de su fundamento financiero si agotara las fuentes impositivas. Precisamente el Estado Social está obligado a mantener las fuentes tributarias en lugar de agotarlas.”<sup>207</sup>

Isso não significa que os direitos fundamentais sejam ilimitados e irrestringíveis.<sup>208</sup> Muito pelo contrário, o seu conteúdo sofre reduções e adaptações necessárias à vida em comunidade e às exigências de ordenação social<sup>209</sup>, como é o caso das intervenções decorrentes da concretização das normas tributárias. A limitação material desses direitos está inexoravelmente associada ao seu reconhecimento como valores que devem ser realizados ao mesmo tempo para todos os seus titulares.

O importante é que a Constituição garanta a preservação da função prática individual desses direitos subjetivos. E isso depende, sobretudo, da identificação e da proteção absoluta do seu núcleo essencial. Ou seja, é preciso saber, com o máximo de precisão possível, quais bens integram essa zona do conteúdo do direito para que se oponha uma resistência segura às restrições estatais, dentre elas, as decorrentes da atividade tributária.

---

<sup>207</sup> TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del estado y de los contribuyentes: besteuermoral und steuermoral*. Tradução: Pedro M. Herrera Molina. Madrid: Marcial Pons, 2002, p. 59.

<sup>208</sup> HÄBERLE, *La garantía...*, p. 47; TORRES, *Tratado...*, v. 3, p. 78.

<sup>209</sup> BENDA, *El estado...*, p. 544-545; HESSE, *Significado...*, p. 91-92.

E essa é uma tarefa principalmente prática. Isto é, possível de ser executada com caráter de definitividade somente a partir da investigação da jurisprudência como fonte criadora do direito.<sup>210</sup> É que a força normativa dos direitos fundamentais decorre da sua concretização.<sup>211</sup> Delimitar o seu conteúdo é, antes de qualquer coisa, um trabalho enraizado na força dos precedentes, os quais possibilitam a mediação entre o texto e o fato problematizado.<sup>212</sup>

Uma abordagem estática do núcleo essencial permite apenas a sua construção *prima facie*, ou seja, provisória e pouco segura. É inevitável mergulhar no caso concreto e nas decisões proferidas pela Corte Constitucional em busca das tensões já ocorridas entre os elementos em análise, direitos fundamentais e normas tributárias. O objetivo dessa tarefa é encontrar nos casos precedentes os *critérios retores*<sup>213</sup> capazes de estabelecer uma medida para o julgamento de outros casos.<sup>214</sup> Esse estudo é realizado com o auxílio do postulado normativo aplicativo da ponderação.<sup>215</sup> Por meio dele, busca-se identificar se o bem restringido pela norma tributária é efetivamente essencial à eficácia mínima do direito fundamental e se os efeitos das normas tributárias o estão afetando a ponto de eliminá-lo. Estabelece-se, então, uma primazia das normas de direitos fundamentais sobre as normas tributárias. Após, é preciso agrupar casos em que determinados bens foram considerados essenciais - *qualitativa e quantitativamente, relativa e absolutamente* - à produção de eficácia mínima aos direitos fundamentais diante das intervenções geradas pelas normas tributárias. Identificados os bens, o seu destino é o núcleo essencial. E ele é construído como modelo para os novos casos a serem enfrentados. Com isso, os direitos fundamentais ganham autoridade como princípios jurídicos<sup>216</sup>, pois, a cada tensão e combate com as normas tributárias nos quais esses bens são preservados, se pode delimitar progressivamente o seu conteúdo.

---

<sup>210</sup> ESSER, *Principio...*, p. 344

<sup>211</sup> HESSE, Konrad. *A força normativa da constituição*. Tradução Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Fabris, 1991, p. 16; HÄBERLE, *La garantía...*, p. 46.

<sup>212</sup> ESSER, op. cit., p. 352.

<sup>213</sup> LARENZ, *Metodologia...* p. 296.

<sup>214</sup> *Ibidem*, p. 311. Segundo o autor, “toda concretização alcançada contribui, servindo de exemplo para uma nova concretização da pauta de regulação [...]”;

<sup>215</sup> Sobre o percurso a ser percorrido nessa atividade prática de ponderação: RODRIGUEZ DE SANTIAGO, José M. *La ponderación de bienes e intereses en el derecho administrativo*. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 117 et seq.; Especificamente sobre conteúdo essencial: HÄBERLE, op. cit., p. 58 e ss; Sobre a definição da *ponderação* como postulado normativo aplicativo, vide: ÁVILA, *Teoria...*, p. 95.

<sup>216</sup> ESSER, op. cit., p. 342.

Quanto mais específico ele for, maior se torna a proteção aos bens dele constantes, chegando-se ao índice em que a proteção passa a ser absoluta.<sup>217</sup>

Alexy foi preciso em sua contribuição sobre o assunto:

Más arriba se ha dicho que un principio cuanto más se lo desplaza, tanto más resistente se vuelve.

[...]

*Por ello existen condiciones en las cuales puede decirse con muy alta seguridad que no tiene precedencia ningún principio opuesto. Estas condiciones definen el «núcleo de la configuración privada de la vida».*

[...]

*Sin embargo, la seguridad de la protección es tan alta que, bajo circunstancias normales, puede hablarse de una protección absoluta.»<sup>218</sup> grifei*

Ao reconhecimento de uma proteção absoluta é imprescindível que se leve em consideração a força dos precedentes como instrumentos da previsibilidade e da certeza que devem caracterizar as manifestações do Poder Judiciário ao desvendar o sentido das normas do sistema jurídico.<sup>219</sup> Os casos semelhantes precisam ser tratados da mesma forma, pois a segurança jurídica exige *coerência* no tratamento e na solução das controvérsias.<sup>220</sup> Afastar-se dessas pautas decisórias previamente criadas exige uma fundamentação consistente.<sup>221</sup> As decisões semelhantes proferidas reiteradamente permitem a criação de *modelos de resolução*<sup>222</sup>, isto é, parâmetros que explicitam com definitividade como deve ser resolvido o caso concreto em que se verifica essa tensão entre as normas tributárias e o núcleo essencial.

Os exemplos são ilustrativos. O Supremo Tribunal Federal tem assentado firme posição no sentido de que a aplicação das normas tributárias não pode implicar a eliminação dos direitos fundamentais por elas restringidos. Já em 1951, no

<sup>217</sup> Larenz argumenta que a lei confere proteção absoluta a certos bens, deixando outros sem proteção ou protegendo-os em menor escala. (LARENZ, *Metodologia...*, p. 298).

<sup>218</sup> ALEXY, *Teoria...*, p. 291. No mesmo sentido, vide p. 106, quando Alexy fala da intangibilidade da dignidade da pessoa humana.

<sup>219</sup> Sobre a força dos precedentes diante dos demais usuários do Poder Judiciário cujos casos serão julgados no futuro: MAURER, Harmut. *Elementos de direito administrativo alemão*. Tradução Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Fabris, 2000, p. 80.

<sup>220</sup> RAWLS, *A theory...*, p. 208.

<sup>221</sup> ALEXY, *Teoria...*, p. 537.

<sup>222</sup> LARENZ, op. cit., p. 614.

juízo do RE 18.331-SP, o Min. Orosimbo Nonato explicitou essa realidade em seu voto, ao alertar que “o poder de tributar não pode chegar à desmedida do poder de destruir.”<sup>223</sup> Em menos de um ano depois, o STF reiterou esse entendimento. Foi nos autos do RE 18.976-SP, no qual se pronunciou no seguinte sentido: “o poder de tributar (é o poder de tributar) é o poder de conservar, de manter, conciliando assim as necessidades do Estado com os direitos assegurados ao indivíduo.”<sup>224</sup>

Em 17 de março de 2005, sobreveio, mais uma vez, esse posicionamento definitivo da Corte Constitucional brasileira:

*a prerrogativa institucional de tributar, que o ordenamento positivo reconhece ao Estado, não lhe outorga o poder de suprimir (ou de inviabilizar) direitos de caráter fundamental, constitucionalmente assegurados ao contribuinte [...]*<sup>225</sup> grifei

Dessas decisões se conclui que, mesmo sem referir explicitamente, o Supremo Tribunal Federal reconhece uma proteção absoluta ao núcleo essencial dos direitos fundamentais afetados pelas manifestações do poder de tributar. Isso porque, como veremos a seguir, o Tribunal deixa clara a preferência pela proteção máxima aos direitos fundamentais à promoção do interesse público que reveste a atividade tributária.

Por exemplo, o Tribunal tem construído o núcleo essencial dos direitos fundamentais ao identificar bens como a “liberdade de impressão de notas fiscais em número suficiente às operações da empresa,<sup>226</sup> a liberdade de auferir lucro em determinada quantidade,<sup>227</sup> a liberdade de manter o estabelecimento de portas abertas”<sup>228</sup> enquanto forem essenciais à promoção de um estado mínimo de coisas exigido pela liberdade de exercício de atividade econômica (art. 170, parágrafo único, da CF) e pela livre iniciativa (art. 1º., IV, da CF). Isso permite afirmar que tais bens estão protegidos absolutamente contra as intervenções causadas pelo poder

<sup>223</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 18.331/SP. Relator: Min. Orosimbo Nonato. 21 set. 1951.

<sup>224</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 18.976/SP. Relator: Min. Barros Monteiro. DJU 2 nov. 1952

<sup>225</sup> Voto do Min. Celso de Mello no BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº. 413.782-8/SC. Relator: Min. Marco Aurélio. DJU 17 mar. 2005

<sup>226</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº. 413.782-8/SC. Relator: Min. Marco Aurélio. DJU 17 mar. 2005.

<sup>227</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 18.331/SP. Relator: Min. Orosimbo Nonato. 21 set. 1951.

<sup>228</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula 70.

de tributar, seja qual for o fim buscado pelas normas que o veiculam, fiscal ou extrafiscal. É possível, então, afirmar que, diante da indispensabilidade desses bens para a garantia de eficácia mínima aos direitos fundamentais, o Estado está proibido de lançar mão das normas jurídicas tributárias quando os efeitos delas decorrentes os afetarem, eliminarem ou obstaculizarem.

O curioso é que essas manifestações do STF começaram a ser proferidas há mais de cinquenta anos e até os dias de hoje se mantiveram coerentes a ponto de serem re-aplicadas aos novos casos ou de servirem de subsídio seguro para a resolução de problemas recentes. Isso demonstra que, desde a época em que foram proferidas as primeiras decisões, quando o sistema constitucional tributário já estava inserido no atual modelo *social* de Estado de Direito (Constituição de 1946), as tensões ocorridas entre as normas tributárias e os direitos fundamentais sempre foram resolvidas com preferência à não-eliminação do conteúdo desses direitos. Ou ainda, valendo-se das palavras utilizadas pelos Ministros do Tribunal, o poder de tributar nunca pôde causar a destruição dos direitos fundamentais. Por isso que, o longo do tempo, os bens absolutamente essenciais ao desempenho de uma atividade empresarial foram protegidos toda vez que, por meio de normas tributárias, foi provocada a sua restrição. Aliás, isso ocorreu quando o Tribunal decidiu proteger a liberdade *de circular mercadorias, de manter o estabelecimento aberto e de acessar ao talão de notas fiscais*.

Essas constatações são importantes para que se possa afirmar que a discussão travada entre os defensores das teorias relativa e absoluta da proteção ao núcleo essencial deve ser entendida de uma forma um pouco diferente do entendimento atual.<sup>229</sup> A proteção ao conteúdo essencial não se torna relativa pelo fato de não ser possível identificar no plano abstrato os bens que o compõem. E não é a descoberta dos bens essenciais no plano abstrato que torna a proteção insuperável.<sup>230</sup> A proteção absoluta decorre da investigação dinâmica do fenômeno jurídico, pois só assim é possível construir efetivamente o sentido final da norma jurídica que se deseja analisar. O que se defende aqui é sim a proteção máxima. No

---

<sup>229</sup> Sobre as posições defendidas relativamente às teorias relativa e absoluta: ALEXY, *Teoria...*, p. 288.

<sup>230</sup> HÄBERLE, *La garantía...*, p. 64-65.

entanto, essa proteção decorre da construção do núcleo mediante uma tarefa orientada pela jurisprudência, partindo do pressuposto de que “os bens essenciais à eficácia mínima dos direitos fundamentais não podem ser afetados, eliminados ou obstaculizados em virtude da aplicação das normas tributárias.” Esse é o ponto central. A partir daí, a construção de um conteúdo essencial definitivo demanda descer ao caso concreto.<sup>231</sup> Não em busca de se saber se o direito fundamental pode ou não ser eliminado. Esse exame já foi feito pelo STF e de forma reiterada. Lembre-se que o Tribunal vem interpretando a Constituição Federal de modo a proteger absolutamente o núcleo essencial dos direitos fundamentais. Isso é uma realidade irrefutável. Então, o que deve mesmo ser investigado é se, concretamente, o bem restringido é mesmo essencial à preservação da função individual do direito. E isso não importa em relativizar o grau da proteção dispensada a esses bens. Pelo contrário, torna-o ainda mais alto, pois é possível saber com maior precisão que bens são esses.

Por essas razões é que Häberle defendeu que a identificação do núcleo essencial por meio do processo de aplicação das normas jurídicas não enfraquece, de modo algum, a proteção a ele conferida. Bem pelo contrário, a proteção só tende a aumentar de intensidade. E isso porque o conteúdo do direito é conhecido mais precisamente.<sup>232</sup>

Enfim, reconhecida a parte do conteúdo cuja proteção contra os efeitos irradiados pelas normas tributárias é absoluta, cumpre verificar, de modo específico, que relação essas questões mantêm com a proibição aos efeitos de confisco no direito tributário.

---

<sup>231</sup> Barcellos defende a possibilidade de construção de um núcleo essencial “consistente” por meio de uma tarefa prática. BARCELLOS, *Ponderação...*, p. 136

<sup>232</sup> Segundo o autor: “La opnderación de bienes aquí defendida no significa en ningún caso, conforme a lo anterior, una renuncia a nociones importantes de las teorías absolutas del contenido esencial ni a sus objetivos. HÄBERLE, *La garantía...*, p. 65.

3) *A proibição de excesso de intervenção no conteúdo dos direitos fundamentais como postulado normativo aplicativo que veda a produção de efeitos de confisco no direito tributário*

a) O postulado normativo aplicativo da proibição de excesso como vedação aos *efeitos de confisco*

A concretização das normas tributárias acarreta a restrição da disponibilidade dos bens que integram o conteúdo dos direitos fundamentais.<sup>233</sup> Tais restrições podem ter diferentes intensidades.<sup>234</sup> A restrição pode ser fraca, intensa ou excessiva, isso de acordo com a zona do conteúdo do direito em que está o bem atingido, se na zona dos bens *supérfluos*, dos bens *importantes* ou dos bens *essenciais*, respectivamente.

Do reconhecimento de um núcleo essencial contido em cada direito fundamental resulta uma constatação: a perseguição de um fim tributário não pode acarretar na impossibilidade de promoção do direito fundamental, sob pena de a atividade tributária ser caracterizada como *excessiva*.<sup>235</sup> Daí falar-se em *proibição de excesso*, segundo a qual a concretização das normas tributárias não pode causar a restrição dos bens jurídicos protegidos pelo núcleo essencial dos direitos fundamentais. Essa é a restrição excessiva e, portanto, proibida.

Trata-se de um postulado cuja função é harmonizar tais finalidades que se opõem num processo de tensão, visando a que uma não provoque a eliminação da outra. Toda vez que um direito fundamental sofre restrições por conta da aplicação das normas tributárias, seja qual for o fim perseguido por elas, é possível aplicar o postulado da *proibição de excesso* para impedir que seja causada uma *intervenção exagerada*, isto é, para impedir a extinção do direito.<sup>236</sup> Nesse contexto, o postulado

---

<sup>233</sup> ÁVILA, Estatuto..., p. 11.

<sup>234</sup> Sobre a intensidade das afetações provocadas no conteúdo dos direitos fundamentais: ALEXY, *Teoria...*, p. 190.

<sup>235</sup> ÁVILA, op. cit., p. 12. Disponível

<sup>236</sup> *Ibidem*.

em tela estrutura a aplicação das regras e princípios que veiculam o interesse público - *tributário* - juntamente aos princípios pelos quais os direitos fundamentais se exteriorizam. Por isso, se encontra num plano diverso das regras e princípios, servindo de método a ser observado quando da sua aplicação.<sup>237</sup> E como tal – postulado -, presta-se ao controle do poder estatal e à promoção mínima dos direitos fundamentais, cumprindo uma função que é própria desse tipo de instrumento, destacada por Esser como de “*elaboração e proteção do direito*”.<sup>238</sup>

O limite erguido ao Estado por conta da proibição de excesso é material: o núcleo essencial dos direitos fundamentais. A bem da verdade, são os próprios direitos fundamentais como princípios jurídicos que exigem a proteção do seu conteúdo essencial. São eles que impõem uma barreira ao poder de tributar.<sup>239</sup> A proibição de excesso é apenas uma decorrência disso.

Os casos já julgados demonstram o que se disse. O Supremo Tribunal Federal destacou que as restrições provocadas em decorrência da aplicação da legislação tributária não podem “*inviabilizar o exercício, pela empresa devedora, de atividade econômica lícita.*”<sup>240</sup>, referindo mais especificamente que:

[...] o direito do contribuinte ao livre exercício de sua atividade profissional ou econômica, cuja prática legítima – *qualificando-se como limitação material ao poder do Estado – inibe a Administração Tributária, em face do postulado que consagra a proibição de excesso [...]*<sup>241</sup> grifei

Da mesma decisão se extrai outro valioso trecho anteriormente citado:

Em suma: a prerrogativa institucional de tributar, que o ordenamento positivo reconhece ao Estado, não lhe outorga o poder de suprimir (ou de inviabilizar) direitos de caráter fundamental, constitucionalmente assegurados ao contribuinte [...]<sup>242</sup>

<sup>237</sup> ÁVILA, *Teoria...*, p. 88.

<sup>238</sup> ESSER, *Principio...*, p. 150 et seq.

<sup>239</sup> KIRCHHOF, *La influencia...*, p. 41.

<sup>240</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 413. 782-8-SC. Relator: Min. Marco Aurélio. DJU 17 mar. 2005. Voto do Min. Celso de Mello.

<sup>241</sup> *Ibidem*.

<sup>242</sup> *Ibidem*.

No julgamento do RE nº. 18.976/SP, o Min. Barros Barreto afirmou que “todo imposto que torne praticamente proibitiva a exploração de um comércio lícito, deve ser considerado inconstitucional”.<sup>243</sup> Na declaração de voto, há referência à proibição de tributação excessiva e a sua decorrência dos direitos fundamentais:

A meu ver, porém, faz-se dispensável qualquer referência expressa nesse sentido, pois os próprios dispositivos fundamentais, que asseguram as liberdades individuais, entre os quais se incluiu o exercício de qualquer profissão, comércio e indústria, *constituem uma implícita limitação ao poder do Estado, no concernente à criação de impostos exagerados, vedando, por conseqüência, que a administração, por meio de tributos excessivos, possa tolher, cercear ou dificultar o pleno exercício dos direitos básicos conferidos ao cidadão.*<sup>244</sup> grifei

Em processo semelhante, o Supremo Tribunal Federal apreciou a proibição imposta ao Estado de consumir “a quase totalidade”<sup>245</sup> dos lucros de uma empresa por meio da tributação. O então Ministro Orosimbo Nonato foi categórico: “O poder de taxar não pode chegar à desmedida do poder de destruir”.<sup>246</sup>

Noutro caso, a ADI nº. 551-1, o Supremo Tribunal Federal reconheceu que a “atividade fiscal do Estado não pode ser onerosa a ponto de afetar a propriedade do contribuinte, confiscando-a a título de tributação”.<sup>247</sup> No mesmo sentido, o Tribunal Pleno alertou que, “se a taxa judiciária, por excessiva, criar obstáculo capaz de impossibilitar a muitos a obtenção de prestação jurisdicional, é ela inconstitucional”<sup>248</sup>, com o que restou registrada a possibilidade de controle das normas tributárias capazes de causar a *obstaculização* ao exercício de tal direito.

Todas as decisões têm os seguintes elementos em comum: (i) normas tributárias sendo aplicadas e gerando efeitos sobre o âmbito protegido pelos direitos fundamentais; (ii) a intensidade desses efeitos provocando a invasão do núcleo

<sup>243</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 18.976/SP. Relator: Min. Barros Monteiro. ADJ 2 out. 1952

<sup>244</sup> Ibidem.

<sup>245</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 18331-SP. Relator: Min. Orosimbo Nonato. DJU 21 set. 1951

<sup>246</sup> Ibidem.

<sup>247</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADIn 551-1/RJ. Tribunal Pleno. Relator: Min. Ilmar Galvão, DJU 14 fev. 2003.

<sup>248</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Representação nº. 1.077 – RJ. Tribunal Pleno. Relator: Min. Moreira Alves. DJU 28 set. 1984. Trecho extraído da ementa do julgado.

essencial e, com isso, impedindo, cerceando ou dificultando o exercício do direito; (iii) a conseqüente proibição de que tal invasão ocorra ou se postergue, vez que causa a ineficácia do direito fundamental.

A vedação aos efeitos confiscatórios no direito tributário (art. 150, IV, da CF) encontra nesses elementos a sua identidade. Trata-se da aplicação específica do postulado normativo da proibição de excesso. Ele visa a impedir que, por meio das normas tributárias, sejam produzidos *efeitos de confisco*. Esses efeitos, por sua vez, são verificados toda vez que as normas tributárias provocam restrições de tamanha intensidade que sejam capazes de atingir o direito fundamental em seu conteúdo essencial, causando a eliminação dos bens que nele se encontram.

Ao fazer referência à proibição de utilizar o tributo “*com efeito de confisco*”, a Constituição pretende impedir que, em decorrência da concretização das normas tributárias, resulte o efeito caracteristicamente oriundo do “confisco”, identificado no ordenamento jurídico como uma penalidade de perdimento de bens em prol do Estado (art. 5º., XLVI, “b”, da CF).<sup>249</sup> A conseqüência resultante do *confisco* como uma pena é a extinção do direito de propriedade de um indivíduo sobre o bem confiscado. Em outras palavras, o confisco torna o direito de propriedade ineficaz em relação àquele bem apanhado, eliminando concretamente o seu conteúdo. É exatamente a esse efeito que o art. 150, IV, da CF se reporta, vedando que as normas tributárias sejam a sua causa, o que, aliás, foi constatado por Derzi:

Embora do ponto de vista técnico, em caráter restrito, tributo não seja desapropriação (forma pela qual o Estado se investe originariamente na propriedade), nem confisco (em rigor, forma de sancionar a prática de ato ilícito), a citada norma constitucional do art. 150, IV, reconhece pontos de contato restritos aos efeitos desses institutos diversos. Com isso, nem altera a forma jurídica nem a peculiaridade que toca a cada instituto, mas proíbe a instituição de tributos excessivamente onerosos, que acarretem a perda do patrimônio, da propriedade, como aconteceria em caso de confisco. *Tecnicamente, tributo e confisco não se confundem, mas o que no art. 150, IV, se veda é que a lei regule o tributo de modo que ele gere os mesmos efeitos econômicos que o confisco geraria*<sup>250</sup> grifei

---

<sup>249</sup> TIPKE, *Moral...*, p. 60.

<sup>250</sup> BALEEIRO, *Limitações...*, p. 573.

Embora o *confisco* seja reconhecido em nosso ordenamento como sanção (art. 5º., XLVI, “b”, da CF), não foi essa a roupagem que o legislador constitucional lhe deu ao rejeitar os seus efeitos no âmbito tributário. Não se pretendeu evitar que o tributo seja causador de uma penalidade, até mesmo porque *tributo* e *sanção* são elementos que não se podem confundir. O primeiro não equivale ao segundo, tampouco as atividades que geram o seu pagamento podem ser caracterizadas como ensejadoras da aplicação de uma pena pela via tributária. Quisesse o legislador constituinte se referir à sanção, teria vedado a utilização do tributo como meio para “*confisco de bens*” e não para produção dos “*efeitos de confisco*”, o que são coisas diferentes. Ao vedar que o tributo seja utilizado como meio para causar os mesmos efeitos que o confisco produz, a Constituição se refere à eliminação do direito ou à dificuldade excessiva para o seu exercício como efeitos proibidos. E mais: não é apenas à extinção do direito de propriedade a que se reporta o dispositivo, mas a todo direito que seja restringido excessivamente pelas normas tributárias, visto que as obrigações por elas instituídas projetam conseqüências comportamentais e patrimoniais que encontram alvo na dignidade humana, na vida, na liberdade de exercício de atividade econômica, na propriedade, na personalidade, dentre outros, podendo esses “*efeitos de confisco*” ser constatados no âmbito de qualquer um desses direitos. Além disso, reconhecer no art. 150, IV, da CF uma barreira à utilização do tributo como veículo de punição não resolve o problema metodológico que se deve enfrentar na busca pelas respostas às perguntas “o que é?”, “para que serve?” e “como funciona?”. As duas primeiras até poderiam ser respondidas, mas a última, de altíssima relevância prática, certamente restaria sem resposta, pois, para implementar o controle do poder de tributar por essa via, se teria de vasculhar o processo de aplicação das normas tributárias à procura de uma “sanção”. Mas, como encontrá-la? Quando e como o “tributo” pode causar um sancionamento ao sujeito passivo das obrigações tributárias? Será mesmo possível que ele assumira esse papel? Enfim, a identificação dos “efeitos de confisco” no âmbito tributário não passa análise pela da sanção.<sup>251</sup>

---

<sup>251</sup> Sobre a associação dos efeitos de confisco à sanção, vide: GOLDSCHMIDT, *O princípio...*, p. 48; MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 189; HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 50.

Verifica-se o efeito confiscatório, pois, toda vez que o Estado inviabiliza “a eficácia mínima do princípio da proteção da propriedade e da liberdade em favor da tributação”.<sup>252</sup> Em outras palavras, o efeito de confisco equivale à situação em que o Estado impede, desencoraja ou dificulta o exercício do direito de modo que ele não sirva mais ao seu titular.

Desse modo, *o excesso de restrição aos direitos por conta da aplicação das normas tributárias e o efeito de confisco como perda total da eficácia do direito fundamental* são elementos que se relacionam mediante um nexo da causalidade. O primeiro é a causa para o aparecimento do segundo. Por exemplo, ao aplicar a norma tributária que limita a emissão de notas fiscais aos contribuintes inadimplentes às notas avulsas – *causa* -, o Estado provoca a eliminação da liberdade de acesso e emissão de documentos fiscais em número suficiente, como um bem jurídico essencial à existência da liberdade de exercício de atividade econômica. E, dessa forma, lhe subtrai integralmente a eficácia, produzindo os efeitos idênticos ao do confisco – *efeito*.

Por essas razões é que se pode dizer que a proibição de confisco decorre da necessidade de preservação dos direitos fundamentais<sup>253</sup>, dentre eles a liberdade<sup>254</sup> e a propriedade.<sup>255</sup>

Daí a relevância de estudar as manifestações do poder de tributar segundo a sua eficácia, sejam elas veiculadas pela lei em seu aspecto formal<sup>256</sup>, sejam elas instrumentalizadas pelos atos do Poder Executivo, como regulamentos, portarias, circulares, instruções normativas, etc. É de acordo com a intensidade das restrições aos direitos fundamentais geradas pelas normas tributárias que se pode verificar a existência ou não do efeito de confisco. Essa intensidade, por sua vez, é maior ou menor segundo o bem jurídico afetado e a zona em que ele se encontra. Se o alvo atingido pela restrição é um bem *importante* ou *supérfluo*, a utilização do poder de tributar não é excessiva sob o ponto de vista da sua intensidade. E, portanto, pode

---

<sup>252</sup> ÁVILA, Estatuto..., p. 12.

<sup>253</sup> GARCIA DORADO, *Prohibición...*, p. 81.

<sup>254</sup> TORRES, *Tratado...*, v. 3, p. 156.

<sup>255</sup> ÁVILA, *Sistema...*, p. 322.

<sup>256</sup> Por lei em sentido formal se consideram os procedimentos arrolados no art. 59 da Constituição Federal de 1988.

conviver com o direito fundamental. Porém, se o destino da intervenção é um bem jurídico essencial, aí certamente ela é excessiva, pois enseja os efeitos confiscatórios e, por isso, está proibida.

Como se vê, é preciso analisar se a restrição é oriunda da aplicação das normas tributárias e se ela é intensa a ponto de ser excessiva. Esses são os elementos que devem estar presentes no caso em que se pretende proceder na análise da observância ou não ao postulado normativo da proibição de efeitos de confisco. Não é necessária a investigação da causa que inspira a utilização do poder de tributar. Ou seja, não é preciso perquirir qual a justificativa que motiva a concretização da norma tributária, nem mesmo a espécie de tributo que se está a cobrar. Desimporta saber qual é a finalidade colimada por ela, do mesmo modo que não interessa identificar se a obrigação causadora da restrição é patrimonial ou comportamental, se veicula uma multa pelo descumprimento de um dever instrumental ou se a multa visa a sancionar o sujeito passivo pelo inadimplemento do crédito tributário. Isso é irrelevante. O ponto central do exame está na análise da intensidade das restrições. Isto é, o decisivo é verificar se as restrições aos direitos fundamentais são causadas pelas normas tributárias e se delas resulta a dificuldade, a impossibilidade, ou desencorajamento quanto ao seu exercício.

Prova disso está nas decisões do Supremo Tribunal Federal. Como demonstrado acima, o Poder de Tributar foi limitado quando da instituição de multas excessivas<sup>257</sup>, de deveres instrumentais também instituídos em excesso<sup>258</sup>, bem como de obrigações de pagar o próprio crédito tributário.<sup>259</sup> As manifestações do STF quanto à proibição de o Estado causar a extinção dos direitos fundamentais não excetua espécies tributárias<sup>260</sup>, nem mesmo os tipos de obrigações por elas geradas. A proibição de confisco já foi aplicada pelo Tribunal para vedar a cobrança de contribuição previdenciária de servidores públicos ativos e inativos, cujo pagamento é inspirado pela solidariedade que caracteriza o sistema previdenciário

---

<sup>257</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 91707/MG. Relator: Min. Moreira Alves. 2ª Turma. DJU 29 fev. 1980, p. 00975.

<sup>258</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 413.782-8/SC, Relator: Min. Marco Aurélio. DJU 17 mar. 2005.

<sup>259</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Representação nº. 1.077 – RJ. Tribunal Pleno. Relator: Min. Moreira Alves. DJU 28 set. 1984.

<sup>260</sup> Sobre a limitação de todas as espécies tributárias por meio do “*mínimo exento*”, vide: CENCERREDO MILLÁN, *El mínimo...*, p. 70.

brasileiro.<sup>261</sup> Enfim, ao se referir à expressão “*utilizar tributo*”, constante da primeira parte do inciso IV, art. 150, da CF, o legislador constitucional está se reportando a “toda e qualquer manifestação do poder de tributar que tenha aptidão para violar o núcleo essencial dos direitos fundamentais.”

Ao rejeitar a cobrança de tributos excessivos e proibitivos é exatamente desse exame que o Supremo Tribunal Federal está tratando. Para ter afirmado que (i) o poder de tributar não pode consumir a quase totalidade dos lucros de uma empresa<sup>262</sup>, (ii) que o Estado não pode obstar o acesso dos indivíduos ao talão de notas fiscais<sup>263</sup>, (iii) que a taxa judiciária não pode representar a obstaculização do livre acesso à justiça<sup>264</sup>, (iv) que, a pretexto de cobrar créditos tributários impagos, o Estado não está autorizado a interditar o estabelecimento comercial<sup>265</sup>, tampouco a inviabilizar a circulação de mercadorias<sup>266</sup>, (v) que as parcelas indispensáveis ao auferimento da renda são dedutíveis da base de cálculo do imposto sobre a renda<sup>267</sup>, o STF procedeu na seguinte análise: a aplicação das normas tributárias e a produção dos seus efeitos não podem indisponibilizar o acesso do titular dos direitos fundamentais aos bens essenciais à sua não-eliminação, sob pena de ser excessiva a tributação. Em todos esses casos, por terem sido encontrados bens essenciais restringidos, o Poder de Tributar foi limitado. Em todas essas ocasiões, esteve presente o exame da proibição de excesso e, portanto, da proibição aos efeitos de confisco. O *efeito de confisco* que se vislumbrou nos julgados resume-se à ineficácia dos direitos fundamentais da liberdade de exercício de atividade econômica e da livre iniciativa - (i), (ii) e (iv) -, da liberdade de acesso à jurisdição - (iii) – e do direito à vida humana com dignidade. E a causa para essa ineficácia sempre foi a mesma:

---

<sup>261</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADIn nº. 2010. Tribunal Pleno, Medida Cautelar. Relator: Ministro Celso de Mello. *DJ* 12 abr. 2002.

<sup>262</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº. 18.976/SP. Relator: Min. Barros Monteiro. *ADJ* 2 out. 1952.

<sup>263</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº. 413. 782-8-SC. Relator: Min. Marco Aurélio. *DJU* 17 mar. 2005.

<sup>264</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Representação nº. 1.077 – RJ. Tribunal Pleno. Relator: Min. Moreira Alves. *DJU* 28 set. 1984. Trecho extraído da ementa do julgado.

<sup>265</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula 70 do STF. Sobre o assunto, vide, ainda: COELHO, Sacha Calmon Navarro Coelho. *Teoria e prática das multas tributárias: infrações tributárias, sanções tributárias*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 62-63.

<sup>266</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula 323. Sobre o assunto, vide, ainda: COELHO, op. cit. p. 60.

<sup>267</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº. 81042/SP. 2ª Turma. Relator: Min. Aldir Passarinho, *DJU* 15 abr. 1983.

a concretização das normas tributárias, que impediu ou desencorajou decisivamente o exercício do direito.

Dessas constatações se depreende o seguinte: as restrições causadas pelas normas tributárias somente podem ocorrer na zona em que se encontram os bens aqui chamados de *importantes* e *supérfluos*. E, ainda assim, estão sujeitas a outros métodos de controle, como a proporcionalidade, a igualdade e a razoabilidade, conforme se salienta adiante. É nessas duas zonas - que vão da linha que divide o núcleo do resto do conteúdo até a borda externa do círculo maior, isto é, até a linha final que demarca o conteúdo do direito - em que há capacidade contributiva do sujeito passivo da obrigação tributária, pois ali residem os bens restringíveis e compartilháveis com a sociedade em prol da função social do direito fundamental. Na zona dos bens *importantes*, a possibilidade de socialização do direito é algo possível, mas exige razões seguras para que ela ocorra. O mesmo se dá quanto à zona dos bens *supérfluos*. A diferença, porém, é que, nessa última, as razões que motivam a restrição podem ter menos peso do que as que justificam a intervenção na outra. Isso significa que, nessas duas zonas, podem ocorrer restrições em busca da arrecadação de receita - *finalidades fiscais* - e em prol de outras finalidades públicas perseguidas por meio da aplicação das normas tributárias - *finalidade extrafiscal*.<sup>268</sup> Por outro lado, o conteúdo essencial demarca a área em que inexiste tal capacidade de contribuir<sup>269</sup> e de sofrer restrições, porque os bens ali existentes, se afetados, desencadeiam o efeito de confisco absolutamente vedado.<sup>270</sup>

Embora a capacidade contributiva funcione como um critério que serve à comparação entre os sujeitos para distribuir os encargos públicos, isto é, que serve à dosagem quantitativa da carga tributária em relação às normas com finalidade fiscal<sup>271</sup>, na perspectiva dos direitos fundamentais ela pode muito bem significar a aptidão de um sujeito para, após ter assegurada a manutenção do núcleo essencial dos seus direitos fundamentais, contribuir à criação de um ambiente que aproveite a todos os indivíduos, isto é, para disponibilizar os seus direitos à sociedade. FABO foi preciso e ilustrativo a esse respeito:

---

<sup>268</sup> ÁVILA, *Sistema...*, p. 358.

<sup>269</sup> CENCEREDO MILLÁN, *El mínimo...*, p. 65.

<sup>270</sup> GARCIA DORADO, *Prohibición...*, p. 115 e p. 139; HERRERA MOLINA, *Capacidad...*, p. 121.

<sup>271</sup> ÁVILA, *op. cit.*, p. 359.

Esto es, expresándolo de forma más directa podría decirse que existe una cierta prelación entre los distintos fines que un sujeto puede o debe dar a sus bienes y derechos: primero debe atender las necesidades vitales suyas y de los sujetos que se encuentran bajo su protección; después, con el excedente, contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de forma proporcionada a su riqueza;<sup>272</sup>

Nesse quadro, a capacidade contributiva - como possibilidade para absorver restrições sem inutilizar individualmente os direitos fundamentais - limita o poder de tributar positiva e negativamente.<sup>273</sup> Positivamente, ela significa o dever de dosagem da imposição que visa à obtenção de receita *segundo o critério "capacidade contributiva"* do indivíduo. Negativamente, porém, ela indica um limite às restrições.

A irrestringibilidade dos bens que integram a zona do núcleo essencial dos direitos denota a ausência de capacidade para contribuir, isto é, a incapacidade de pagar tributos e de sofrer restrições. Esses bens não podem ser afetados em prol dos interesses da sociedade. Os bens jurídicos que ali se encontram devem servir apenas ao titular do direito. Não importa qual o fim que justifica a aplicação da norma tributária, se fiscal ou extrafiscal. Mesmo as normas tributárias que visam às finalidades extrafiscais são limitadas pelo núcleo essencial dos direitos. Isso porque a sua aplicação provoca restrições que têm aptidão para atingir o núcleo do direito, onde não há capacidade de contribuir à promoção dos bens sociais. Logo, a capacidade contributiva entendida mais extensivamente é sim um limite às normas extrafiscais. Isso, porém, não significa que os critérios orientadores da tributação que cumpre esse tipo de fim, como a seletividade (segundo a essencialidade dos produtos) e a progressividade, decorrem da capacidade contributiva.<sup>274</sup> Significa, isso sim, que a capacidade contributiva cumpre outra função que não apenas a de servir de critério para dosagem do valor a pagar a título de crédito tributário. Ela relaciona-se ao conteúdo essencial dos direitos e, portanto, limita as restrições causadas pelas normas tributárias, ainda que justificadas por um fim extrafiscal. Por exemplo, a não-tributação dos alimentos essenciais à subsistência decorre não da

---

<sup>272</sup> MARÍN-BARNUEVO FABO, *La protección...*, p. 28; No mesmo sentido: PALAO TABOADA, Carlos Palao. El principio de capacidad contributiva como criterio de justicia tributaria: aplicación a los impuestos directos e indirectos. In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.) *Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo Barros Carvalho*. p. 285-303. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 291.

<sup>273</sup> Sobre a classificação de limitações positivas e negativas, vide: ÁVILA, *Sistema...*, p. 73 et seq.

<sup>274</sup> Sobre a diferença entre capacidade contributiva, progressividade e essencialidade: *Ibidem*, p. 380 et seq.

maior ou menor capacidade contributiva do sujeito passivo que deles necessita, mas da *ausência* dessa capacidade, pois, sem esses bens, não há falar em eficácia mínima do direito à vida com dignidade.<sup>275</sup> Nesse exemplo, a necessidade de que ao indivíduo seja garantida a eficácia mínima ao seu direito à vida digna implica a ausência de capacidade de contribuir. Isso é o importante. Dos direitos fundamentais decorre um dever de que o poder de tributar seja exercido segundo o seu conteúdo, de modo a não eliminá-los.

Embora, na maioria das vezes, a doutrina não aborde expressamente os elementos acima destacados ao tratar da proibição de confisco no direito tributário, é possível constatar referências que podem a eles conduzir<sup>276, 277</sup>. Torres, por exemplo, tratou da proibição aos tributos confiscatórios como uma imunização que protege os direitos fundamentais contra a extinção: “A propriedade privada, sendo direito fundamental, exhibe como predicado ou qualidade a impossibilidade de ser atingida em seus limites máximos pelo exercício do poder de tributar.”<sup>278</sup>

O autor indicou os *limites máximos da propriedade* privada como barreira ao poder de tributar, o que, em sua obra, está associado à proteção do mínimo existencial da liberdade.<sup>279</sup> A referência ao núcleo essencial dos direitos da propriedade e da liberdade parece clara. É que, ao ter tratado de um limite “máximo” desses direitos, o autor se reportou à linha demarcatória que circunda o núcleo essencial e que serve de barreira às intervenções estatais, as quais, ao tocarem tal linha, estão em seu nível mais intenso e, por assim dizer, no patamar máximo. Caso ultrapassem tal demarcação, há o efeito de confisco. Noutra parte da sua obra, o autor fez referência expressa à proibição de confisco como proibição de excesso no

---

<sup>275</sup> Sobre o assunto, vide: ÁVILA, *Sistema...*, p. 381.

<sup>276</sup> GARCIA DORADO, *Prohibición...*, p. 81

<sup>277</sup> Segundo Luciano Amaro, “o que se objetiva é evitar que, por meio do tributo, o Estado anule a riqueza privada”. (AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 144); Paulo de Barros Carvalho reconhece a dificuldade que o tema impõe e exemplifica casos flagrantes de confisco tributário, alertando que “de evidência que qualquer excesso impositivo acarretará em cada um de nós a sensação de confisco”. (CARVALHO, *Curso de...*, p. 291 et seq.); Hugo de Brito Machado ensina que “proibindo o tributo efeito de confisco, a constituição federal de 1988 vedou o seu uso como instrumento de absorção, pelo Estado, dos meios de produção. Em outras palavras, a proibição do tributo confiscatório impede o seu emprego como instrumento de supressão do denominado setor privado, e conseqüente instituição do regime de economia estatizada.”(MACHADO, *Curso...*, p. 189-190)

<sup>278</sup> TORRES, *Tratado...*, v. 3, p. 155.

<sup>279</sup> *Ibidem*, p. 157-158.

direito tributário, relacionando um ao outro e ambos com a preservação dos direitos fundamentais.<sup>280</sup>

Enfim, o certo é que cada direito fundamental tem o seu núcleo essencial, seja qual for a nomenclatura utilizada para defini-lo (*mínimo vital, mínimo existencial, etc.*). Quando as normas tributárias projetarem os seus efeitos sobre esse núcleo, haverá o efeito de confisco, caracterizado pelo fato de elas impedirem, dificultarem ou desencorajarem o exercício do direito pelo seu titular. E o postulado em exame visa a evitar exatamente que isso ocorra.

b) o excesso pleno e o excesso restrito como intervenções no núcleo essencial e como indicadores do *efeito de confisco*

O excesso de intervenção ocorre toda vez que o núcleo essencial de um direito fundamental é invadido em decorrência da concretização das normas tributárias. Essa invasão pode comprometer bens absoluta ou relativamente essenciais, segundo a classificação apresentada acima.<sup>281</sup>

O comprometimento de bens absolutamente essenciais é gerado pelo excesso pleno de intervenção. A indisponibilidade quanto aos bens relativamente essenciais, por outro lado, corresponde ao excesso restrito.<sup>282</sup> O primeiro *inviabiliza completamente o exercício* do direito fundamental, como óbice intransponível que redundará na perda da sua eficácia. A interdição de um estabelecimento empresarial ou a proibição da circulação física das mercadorias à empresa que pratica o comércio depende disso para operar são exemplos da excessividade absoluta, pois impedem o exercício livre de uma atividade econômica. O segundo, por sua vez, pode até não obstar o exercício do direito, mas o dificulta e o restringe a ponto de também consumir-lhe integralmente a eficácia, como é o caso dos tributos que absorvem todo lucro de uma empresa ou a sua maior parte.

---

<sup>280</sup> TORRES, *Tratado...*, v. 2, p. 304.

<sup>281</sup> Vide parte I, item B. 2) a).

<sup>282</sup> Quanto à classificação do excesso em duas categoriais, pleno e restrito, vide: AVILA, *Sistema...*, p. 323.

O Supremo Tribunal Federal analisou a medida administrativa imposta pelo fisco de Minas Gerais que condicionou a liberação de talonário de notas fiscais ao pagamento antecipado do ICMS. O Relator do processo, Min. Leitão de Abreu, manifestou-se no sentido de que:

Penso, porém, que, ao estatuir essa exigência, fato que tenho como certo, visto não haver sido contestado, a autoridade arrecadadora estabeleceu, em verdade, sanção fiscal, que, *se não impediu totalmente, bloqueou de modo profundo* a atividade profissional lícita do contribuinte, violando, de tal arte, o aludido preceito constitucional, sem falar na violação da Súmula nº. 547.<sup>283</sup> grifei

Nesse caso, a intervenção foi considerada excessiva. Não por obstar integralmente o exercício da atividade empresarial. É que, pelas dificuldades criadas em face da exigência administrativa, o direito perdeu a sua eficácia.

Noutro caso, RE 413.782-8/SC, o STF manifestou-se no sentido de que a impressão de notas fiscais caso a caso, ou seja, de forma avulsa é medida que “inviabiliza o exercício, pela empresa devedora, de atividade econômica lícita”<sup>284</sup>, referindo que o desempenho da atividade depende da emissão de notas fiscais. Aqui, o excesso de intervenção foi tratado como *pleno*, em que pese se cuidasse de caso muito semelhante ao anterior, no qual o fisco impôs restrições à emissão de documentos fiscais às empresas devedoras de tributos estaduais.

Ao examinar a constitucionalidade da majoração do imposto de licença das cabines de banho em aproximadamente 600%, o Supremo Tribunal Federal referiu que “todo o imposto que torne praticamente proibitiva a exploração de um comércio lícito, deve ser considerado inconstitucional”<sup>285</sup>, explicando que o tributo não pode consumir “*fundamente os lucros*”.<sup>286</sup> Na declaração de voto, há referência à proibição de tributação excessiva e a sua decorrência dos direitos fundamentais:

---

<sup>283</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº. 76.455/MG. Relator: Min. Leitão de Abreu. decisão publicada em 21 maio 1975, p. 14.

<sup>284</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 413. 782-8/SC. Tribunal Pleno. Relator: Min. Marco Aurélio. DJ 17 mar. 2005.

<sup>285</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 18.976/SP. Relator: Min. Barros Monteiro. ADJ 2 out. 1952.

<sup>286</sup> *Ibidem*.

A meu ver, porém, faz-se dispensável qualquer referência expressa nesse sentido, pois os próprios dispositivos fundamentais, que asseguram as liberdades individuais, entre os quais se incluiu o exercício de qualquer profissão, comércio e indústria, *constituem uma implícita limitação ao poder do Estado, no concernente à criação de impostos exagerados, vedando, por conseqüência, que a administração, por meio de tributos excessivos, possa tolher, cercear ou dificultar o pleno exercício dos direitos básicos conferidos ao cidadão.*<sup>287</sup> grifei

Noutra parte da mesma decisão, há outro ponto que merece destaque:

toda vez que o exercício do poder de tributação perturbar o ritmo da vida econômica, aniquilar ou embaraçar as possibilidades de trabalho e impedir ou desencorajar as iniciativas lícitas e proveitosas, o que haverá será o exercício ilegal do direito de impor tributos.<sup>288</sup>

Essas decisões esclarecem que o exercício do poder de tributação não pode *aniquilar* ou *embaraçar*, nem *impedir* ou *desencorajar* a prática de atividades econômicas. Em outras palavras, o STF reconhece como excessiva não só a medida tributária que inviabiliza o exercício do direito fundamental restringido (excesso pleno). Mais do que isso, o excesso está presente quando a restrição *dificulta* ou *cerceia* o seu exercício, a ponto de torná-lo incapaz de promover um mínimo do estado ideal de coisas ao seu titular (excesso restrito). Desse modo, quando o poder de tributar aniquilar, embaraçar, impedir ou desencorajar a prática de atividades econômicas, o direito fundamental perderá a sua eficácia individual.

É o que ocorre nas comumente praticadas antecipações do prazo para recolhimento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações – ICMS.<sup>289</sup> Essa medida implica invasão ao núcleo essencial do direito fundamental da liberdade de exercício de atividade econômica (art. 170, parágrafo único, da CF). Ela dificulta a livre organização e direção da empresa

---

<sup>287</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 18.976/SP. Relator: Min. Barros Monteiro. ADJ 2 out. 1952.

<sup>288</sup> Ibidem, p. 155. O trecho extraído do acórdão se refere à transcrição da obra do Professor Bilac Pinto.

<sup>289</sup> Vide Decreto nº. 42.107, de 10 de janeiro de 2003, do Estado do Rio Grande do Sul, quando foi antecipado o recolhimento do tributo relativamente aos fatos geradores ocorridos de 1º. a 20 de janeiro daquele ano.

segundo o planejamento e as metas que os seus diretores traçam.<sup>290</sup> Mesmo que não seja inviabilizada por completo a operação dos negócios, o grau de dificuldade que essa medida gera impede que o direito seja eficaz ao seu titular.

É preciso destacar, ainda, que o excesso (pleno ou restrito) tanto pode atingir um bem cuja essencialidade é medida segundo a quantidade em que ele está disponível ao titular do direito, quanto pode restringir a disponibilidade sobre um bem apenas como “o” elemento essencial, isto é, qualitativamente. Em ambos os casos, a medida é considerada excessiva.

Em relação ao aspecto quantitativo, cumpre alinhar algumas considerações. A excessividade da atuação estatal não está necessariamente vinculada, por exemplo, à cobrança de tributos mediante a aplicação de alíquotas quantitativamente elevadas.<sup>291</sup> O excesso (e o efeito de confisco) até pode decorrer disso. No entanto, nem sempre que um tributo é cobrado em valores elevados há o indesejado efeito confiscatório. Basta ver o caso em que o município de Santos aumentou em aproximadamente 600% a alíquota do imposto de licença de cabines de banho. Nem por isso o Supremo Tribunal Federal considerou a medida concretamente excessiva em relação ao direito fundamental da empresa afetada pela majoração.<sup>292</sup> Isso porque se constatou que a aplicação da norma tributária não foi a causa para a absorção do lucro esperado. A ausência de lucro se deveu, a bem da verdade, à má-gestão dos negócios por seus administradores. Note-se que, embora diante de um aumento incontestavelmente elevado na alíquota do imposto, o Tribunal não reconheceu o efeito de confisco. E assim decidiu após examinar as conseqüências que esse aumento provocou no direito atingido, identificando que ele não causou a ausência de lucro. Já em outro caso, o Tribunal examinou a cobrança da contribuição previdenciária dos servidores ativos e inativos, cuja alíquota foi fixada

---

<sup>290</sup> ÁVILA, Humberto. Antecipação de receita de ICMS, alteração reiterada e momentânea do prazo de recolhimento e do período de apuração já iniciado por meio de Decreto Estadual: análise da constitucionalidade e da legalidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 94, p. 140-155, jul. 2003, p. 152.

<sup>291</sup> GARCIA DORADO, *Prohibición...*, p. 139.

<sup>292</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 18331-SP. Relator: Min. Orosimbo Nonato. *DJU* 21 set. 1951

no percentual de 22%.<sup>293</sup> Mesmo sem que ela parecesse, à primeira vista, exorbitante, o STF a declarou excessiva e causadora do efeito de confisco.

Para que essas decisões fossem tomadas, o Tribunal investigou a causa da ineficácia do direito. Buscou saber se ela estava ou não nas cobranças aparentemente altas. E, para empreender o exame de causalidade, o STF considerou o direito fundamental em seu estado real. Vale dizer, o direito foi considerado a partir das restrições que sofria ao tempo da concretização da norma tributária em análise. O Tribunal identificou quais bens protegidos já se encontravam indisponíveis em razão da adoção de outras medidas, inclusive as tributárias. E, a partir daí, empreendeu o exame para verificar se a norma aplicada, diante desse cenário, efetivamente causara a ineficácia do direito. No caso do aumento do imposto de licença das cabines de banho foram considerados todos os demais tributos cobrados das empresas. E, diante deles, constatou-se que o tributo majorado não consumira a parte que restara do lucro. Ou seja, a cobrança do imposto majorado não desencorajou, não aniquilou, não impediu, tampouco dificultou o exercício do direito. No caso da contribuição previdenciária sobre os servidores inativos, os efeitos decorrentes da aplicação da norma tributária foram examinados a partir do conteúdo do direito fundamental. Assim como no caso anterior, o Tribunal levou em consideração os bens que já se encontravam indisponíveis por conta da cobrança do imposto sobre a renda.<sup>294</sup> E diante desse cenário é que a cobrança foi reconhecida como causadora dos efeitos de confisco.

Logo, a cobrança de valores elevados a título de tributo ou de multa pode muito bem significar excesso e causar o efeito de confisco. Mas também pode não significá-lo e não causá-lo. Basta, para isso, que não restrinja um bem essencial à eficácia mínima do direito.

---

<sup>293</sup> BRASIL Supremo Tribunal Federal. ADIn nº. 2010. Tribunal Pleno, Medida Cautelar. Relator Ministro Celso de Mello. *DJ* 12 abr. 2002.

<sup>294</sup> *Ibidem*

### C) O postulado da proibição aos efeitos de confisco e os temas afins

#### 1) *Proibição de confisco, razoabilidade e proporcionalidade: instrumentos diferentes para limitar o poder de tributar*

O postulado da proibição aos efeitos de confisco não se confunde com os demais instrumentos comumente utilizados para conter o poder de tributar, dentre os quais se destacam a *razoabilidade* e a *proporcionalidade*. Cada um deles é aplicado de forma diferente e serve para limitar o poder estatal em perspectivas diversas.<sup>295</sup>

Em primeiro lugar, a razoabilidade como dever de equivalência - tipologia em que é bastante verificada no direito tributário - significa a necessidade de correspondência entre dois elementos, quais sejam, um *critério* e uma *medida*.<sup>296</sup> O primeiro serve ao dimensionamento do segundo. Por exemplo, uma multa de mora deve ser quantificada segundo a falta cometida - o pagamento impontual. O valor estipulado a título de multa é a *medida* e a gravidade da falta, o *critério*. Percebe-se aqui um dever de correspondência, de modo que, se a multa não *equivale* à gravidade da infração, ela é irrazoável.

Em segundo lugar, quanto à proporcionalidade, não há especificamente o relacionamento de um critério a uma medida. Esse postulado é aplicado num cenário no qual está presente um *meio* que deve *proporcionalmente* promover um *fim*. Isso importa verificar (i) se o meio é *adequado* empiricamente à promoção do fim, (ii) se esse meio, comparando com outros eventualmente disponíveis, é o que provoca a menor restrição aos direitos fundamentais afetados, ou seja, se é efetivamente *necessária* a sua utilização para promover o fim, e (iii) se da aplicação desse meio resultam mais vantagens – pagamento pontual dos tributos - do que desvantagens – restrição aos direitos de propriedade e liberdade.<sup>297</sup> Esses três

---

<sup>295</sup> Sobre as diferenças entre os postulados em exame: ÁVILA, Humberto. Conteúdo, limites e litensidade dos controles de razoabilidade, de proporcionalidade e de excessividade das leis. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 236, p. 369-384, abr./jun. 2004, p.374.

<sup>296</sup> *Idem*, *Teoria...*, p. 111.

<sup>297</sup> *Ibidem*, p. 112 et seq.

exames enfocam a *adequação, a necessidade e a proporcionalidade em sentido estrito*, respectivamente. No exemplo da multa de mora, ela pode ser desproporcional, pois, apesar de ser adequada como meio para punir ou desmotivar a mora, a sua fixação em determinado valor pode ser desnecessária - haja vista a circunstância de um percentual menor da mesma multa ser igualmente adequado para estimular o pagamento pontual e menos restritivo relativamente ao direito de propriedade e o de liberdade – e desproporcional, em vista da inexistência de proporção entre o estímulo ao pagamento pontual do tributo e a restrição intensa da liberdade e da propriedade.

Em terceiro lugar, a proibição de confisco – *proibição de excesso* – relaciona elementos diferentes dos dois exames anteriores. A aplicação desse postulado requer a tensão entre uma norma tributária e um direito fundamental. Somente isso. Não importa saber qual é a justificativa para a adoção da medida tributária, tampouco se ela promove adequadamente ou não um fim desejado. O que importa, apenas, é se da sua aplicação resulta ou não a invasão do núcleo essencial do direito fundamental restringido. Nesse exame, a multa de mora é excessiva quando a sua cobrança torna ineficaz o direito fundamental da liberdade ou da propriedade, por esvaziar o seu conteúdo essencial e por deixá-lo imprestável ao seu titular.

Comparando os três exames, é possível afirmar, primeiramente, que à aplicação da proibição de excesso não é necessária a colisão entre princípios como um imbricamento entre eles, pois não é preciso analisar se um fim *justifica* a utilização de um meio. Não se busca aferir se a promoção de um fim autoriza a não-promoção de outro. Esse é um exame de proporção em sentido estrito, que não está presente quando do exame da proibição de excesso, embora, muitas vezes, alguns autores os tratem como instrumentos idênticos.<sup>298</sup> Na proibição de excesso, desimporta a análise do fim justificador da imposição tributária, bastando apenas reconhecer que há um limite exercido pela linha que circunscreve o núcleo essencial e, em última análise, pela necessidade de que o direito, mesmo após a aplicação da

---

<sup>298</sup> HESSE, Konrad. Significado de los derechos fundamentales. In: BENDA, Ernest et al. *Manual de derecho constitucional*. Tradução: Antonio López Pina. Madrid: Marcial Pons, 1996. p. 112; CANOTILHO, *Direito...*, p. 628-629; RODRIGUEZ BEREIJO, Álvaro. Jurisprudencia onstitucional y principios de la Imposición. In: GARANTIAS constitucionais del contribuyente. Valência: Tirant Lo Blanch 1998, p. 175.

norma tributária, preserve a sua função individual. Apenas isso. Seja por meio de regra, seja por meio de princípio, as manifestações do poder de tributar não podem inviabilizar a fruição privada dos direitos fundamentais.

As diferenças entre os postulados foram percebidas no exame do RE nº. 413.782/SC. A restrição imposta aos contribuintes inadimplentes para que passassem a imprimir apenas notas fiscais avulsas foi apreciada sob duas perspectivas diferentes. A primeira delas foi a da proporcionalidade, na qual o Ministro Cezar Peluso concluiu que: “noutras palavras, como bem antecipou o Ministro Gilmar Mendes, a ofensa é ao princípio da proporcionalidade, porque o Estado está se valendo de um meio desproporcional, com força coercitiva, para obter o adimplemento do tributo.”<sup>299</sup>

Note-se que o Ministro adentrou no exame da proporcionalidade e entendeu violado o dever de *necessidade*. Ele sustentou que existiam outras medidas menos restritivas ao direito fundamental da liberdade de exercício de atividade econômica que poderiam ser utilizadas para a cobrança do crédito tributário impago, em vez daquela efetivamente implementada pelo fisco – impressão de notas fiscais avulsas. Esse exame não investigou a ineficácia do direito provocada pela aplicação da norma tributária. Não se investigou a ofensa ao núcleo essencial do direito fundamental.

Porém, no mesmo caso, o Ministro Celso de Mello abordou o problema sob outro enfoque, o da proibição de excesso, resumindo o seu entendimento na seguinte afirmação:

Em suma: a prerrogativa institucional de tributar, que o ordenamento positivo reconhece ao Estado, não lhe outorga o poder de suprimir (ou de inviabilizar) direitos de caráter fundamental, constitucionalmente assegurados ao contribuinte [...].<sup>300</sup>

Aqui, o exame empreendido foi diverso do anterior. O Ministro não fez menção alguma a outros meios eventualmente disponíveis para a realização da

---

<sup>299</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 413. 782-8/SC. Relator: Min. Marco Aurélio. DJ 17 mar. 2005.

<sup>300</sup> Ibidem.

cobrança do crédito tributário. Não tratou da adequação desse sancionamento aos contribuintes como mecanismo para mudar o seu comportamento. Nada disso. Apenas explicitou que a prerrogativa de tributar não pode importar na supressão dos direitos fundamentais ou na inviabilidade do seu exercício. Note-se que não foi realizado qualquer exame de adequação entre meio e fim, de escolha do meio mais suave relativamente ao direito fundamental colateralmente afetado, tampouco de comparação entre fins a serem promovidos e restringidos ao mesmo tempo.

As diferenças também são verificáveis entre a razoabilidade e a proibição de excesso. No julgamento da RE 81.550/MG, o Supremo Tribunal Federal reduziu a multa de mora de 100% para 30% do valor do imposto devido, por considerar o novo valor “razoável para a reparação da impontualidade do contribuinte”.<sup>301</sup> Nitidamente o Tribunal rejeitou a anterior quantificação da multa por ofensa à razoabilidade-equivalência, pois entendeu que a medida - *100% do valor do imposto devido* – não correspondia ao critério para sua imposição - *reparação da impontualidade*. Na ADI nº. 551-1/RJ, o Supremo Tribunal Federal reconheceu que a multa de mora em valor equivalente ao dobro do tributo devido era irrazoável e, ao mesmo tempo, confiscatória. Irrazoável por não guardar correspondência com a gravidade da conduta do sujeito passivo e confiscatória por inviabilizar o exercício do direito de propriedade. Veja-se que os exames empreendidos também foram diversos.

O interessante é que os três postulados conduzem igualmente à inconstitucionalidade das normas cuja aplicação não os observa. No entanto, ainda que o resultado seja o mesmo em todos eles – a inconstitucionalidade -, cada um relaciona elementos diferentes e possui justificativas diferentes, sendo úteis, muitas vezes, para solucionar casos diferentes.

Pode haver circunstâncias em que a medida é proporcional, mas viola o núcleo essencial dos direitos fundamentais e vice-versa.<sup>302</sup> Embora, muitas vezes, se confunda a *proporcionalidade em sentido estrito* com a *proibição de excesso*, é preciso distingui-las. A primeira enfoca a existência de uma relação de proporção

---

<sup>301</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº. 81.550/MG. 2ª Turma. Relator: Min. Xavier de Albuquerque. 20 maio 1975.

<sup>302</sup> Sobre a diferença entre proibição de excesso e proporcionalidade, vide: ÁVILA, *Teoria...*, p. 100.

entre uma vantagem valorativa obtida pelo meio aplicado e a restrição colateral que ele causa a outros fins igualmente protegidos pela Constituição. Verifica-se se a promoção do fim buscado pela aplicação do meio justifica - *por diversas razões* - a intensidade da restrição que a sua utilização provoca no bem colateral.<sup>303</sup> Porém, a “intensidade” dessa restrição pode afetar apenas as zonas dos bens *importantes* e *superfluos*. Já quanto aos bens que integram o núcleo essencial, nenhuma restrição é permitida. É exatamente essa a diferença mais crucial entre os postulados. No caso da proporcionalidade (em sentido estrito), a promoção de um fim é que justifica a intensidade da restrição ao fim colateral, enquanto na proibição de excesso, por adentrar no núcleo íntimo do direito, não há justificativa alguma passível de embasar a promoção do fim oposto. A medida é simplesmente proibida. A comparação entre grau de promoção do fim e grau de restrição do fim colateral se dá até o limite imposto pelo núcleo essencial. Ou seja, a restrição aos bens aqui chamados de *superfluos* exige uma justificativa de promoção do fim colateral para que ela ocorra. A restrição aos bens *importantes*, por sua vez, exige a presença de uma justificativa ainda maior para que se realize, pois o bem restringido ostenta um maior grau de importância ao aproveitamento individual do direito. E, por fim, na zona de bens essenciais, nada há para comparar. A restrição já é de plano proibida, independentemente das razões que se tenha para intentá-la.

Prova de que esses postulados são diferentes quanto aos elementos que relacionam e quanto às razões que justificam a sua aplicação está no controle das normas tributárias que visam às finalidades fiscais.<sup>304</sup> Por não buscarem fins externos ao direito e sim a arrecadação de dinheiro, as restrições decorrentes da sua aplicação não são limitáveis pela proporcionalidade, pois não há uma relação de meio e fim capaz de propiciar os exames a ela inerentes.<sup>305</sup> A cobrança de tributo com finalidade fiscal sempre é *adequada* para arrecadar; sempre é *necessária* para obter a receita pretendida pela imposição da norma tributária e sempre é apta a justificar a restrição ao direito fundamental.<sup>306</sup> O interessante é que, ainda assim, os direitos fundamentais restringidos pela aplicação dessas normas gozam de proteção

---

<sup>303</sup> ALEXY, *Teoria...* p. 161.

<sup>304</sup> ÁVILA, *Teoria...*, p. 100.

<sup>305</sup> PAPIER, Hans-Jürgen. Ley fundamental y orden económico. . In: BENDA, Ernest et al. *Manual de derecho constitucional*. Tradução: Antonio López Pina. Madrid: Marcial Pons, 1996. p. 608.

<sup>306</sup> *Ibidem*.

absoluta ao seu núcleo essencial. Não por força do postulado da proporcionalidade, mas em decorrência da proibição de excesso (proibição aos efeitos de confisco).

Ao apreciar o aumento do valor do imposto de licença de cabines de banho, o Supremo Tribunal Federal se pronunciou expressamente no sentido de que o Poder de Tributar não pode destruir os direitos fundamentais.<sup>307</sup> Nesse caso, foi aplicada a proibição de excesso, pois não estavam reunidos os elementos que suportam a aplicação do postulado da proporcionalidade (meio e fim). Em outras palavras, foi procedida a análise para proteger o conteúdo inviolável da liberdade econômica.

Diante dessas considerações, cabe fazer a seguinte pergunta, que visa a confirmar o que se disse sobre as diferenças entre os postulados: se a proibição de excesso fosse efetivamente apenas um outro nome para se identificar a proporcionalidade em sentido estrito, então qual seria o instrumento adequado à proteção do conteúdo essencial dos direitos fundamentais diante das imposições fiscais? E mais, qual teria sido o postulado aplicado pelo STF nos casos como o acima relatado? As respostas a essas perguntas são as seguintes. Se proporcionalidade e proibição de excesso fossem o mesmo postulado, então o núcleo essencial estaria desprotegido diante das normas fiscais. E, quanto à outra questão, ficou sim evidente que o postulado utilizado para a solução do caso foi o da proibição de excesso.

Como se vê, os postulados são diferentes e cumprem funções distintas. O postulado da proporcionalidade protege os bens situados nas zonas em que se encontram os bens importantes e supérfluos. Por outro lado, o postulado da proibição de excesso resguarda os bens que integram o núcleo essencial. Ignorar a diferença entre eles é perigoso, pois os direitos individuais podem ficar expostos a restrições excessivas e incontroláveis.

Quanto à razoabilidade, pode a medida, como a multa, por exemplo, ser quantificada em valor não-equivalente à gravidade da falta cometida pelo contribuinte e, ainda assim, não violar o núcleo essencial do direito fundamental.

---

<sup>307</sup> BRASIL Supremo Tribunal Federal. RE 18.976/SP. Relator: Min. Barros Monteiro. ADJ 2 out. 1952.

Nesse caso, ela é irrazoável e não-excessiva. Isso também pode ocorrer relativamente a uma taxa, cujo valor, por vezes, pode não corresponder ao serviço prestado ao cidadão<sup>308</sup> e, mesmo assim, a sua cobrança não afetar o conteúdo essencial dos direitos do contribuinte. É outro caso de irrazoabilidade e de não-excessividade. Pode haver casos, porém, em que a cobrança de uma taxa, embora em valor compatível com o serviço prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição, provoca, concretamente, a violação ao núcleo irrestringível do direito fundamental. Aqui, ela seria razoável, mas excessiva.

A aplicação da razoabilidade-equivalência relaciona-se ao postulado da igualdade como método utilizado para repartição dos encargos fiscais. É em face de um critério (capacidade contributiva) que o Estado dimensiona uma medida (quantificação do valor do tributo). Quando se diz que os impostos devem ser pagos de acordo com a capacidade contributiva pessoal (art. 145, §1º, da CF), se está limitando o poder no sentido de que deve ser observada uma equivalência entre a imposição de um ônus e o critério que serve ao seu dimensionamento. E mais, quando a Constituição Federal autoriza a adoção de *critérios* especiais de tributação, para prevenir os desequilíbrios de concorrência (art. 146-A), está abrindo espaço para o exame da razoabilidade-congruência, pois, se o critério a ser escolhido para diferenciar os contribuintes não guardar relação de congruência com a medida imposta, se estará diante de uma irrazoabilidade.<sup>309</sup>

Em síntese, o postulado da proibição aos efeitos de confisco não equivale ao postulado da proporcionalidade, nem ao postulado da razoabilidade. O cenário que enseja a sua aplicação depende, apenas, da existência de uma restrição aos direitos fundamentais causada pelas normas tributárias. É desnecessária a análise da relação entre um meio e um fim e entre um critério e uma medida. E a sua utilidade é a de evitar que esses direitos percam totalmente a sua função individual.

---

<sup>308</sup> ÁVILA, *Teoria...*, p. 109.

<sup>309</sup> *Ibidem*, p. 109

## 2) A proibição de confisco e as finalidades das normas tributárias

A atuação do poder de tributar por meio de normas jurídicas está fundamentada pelo alcance de finalidades públicas. Elas dizem respeito à arrecadação de recursos para o custeio das despesas estatais - finalidades chamadas de fiscais -, e à utilização do tributo como o que Griziotti denominou de *instrumento administrativo do Estado*<sup>310</sup> - finalidades chamadas de extrafiscais.

O primeiro grupo de normas jurídicas atende à finalidade consubstanciada pela arrecadação de dinheiro ao Estado<sup>311</sup>, uma característica marcante da atividade tributária. As normas que visam a esse fim cumprem uma função despreocupada dos objetivos materiais extrajurídicos discriminados ao longo do texto constitucional, como a livre iniciativa, a dignidade da pessoa humana, a erradicação da pobreza, o desenvolvimento regional, dentre outros. Não são visados valores constitucionais em nível social, econômico ou político. Esse tipo de função das normas jurídicas é desapegado daquilo que se pode chamar de “*conseqüencialismo social*” ou “*normatividade teleológica e conseqüencial*” do direito.<sup>312</sup>

Mesmo que se possa vincular a promoção dos direitos fundamentais à despesa pública e, conseqüentemente, à arrecadação, esse relacionamento é tão somente indireto, não consistindo no objetivo imediato das normas tributárias que cumprem tal função.

Ávila observou que essas normas são responsáveis pela distribuição do encargo tributário na sociedade de acordo com a capacidade contributiva de cada indivíduo.<sup>313</sup> A finalidade normativa - *arrecadar dinheiro* -, bem como o critério que dimensiona a medida dessa finalidade - *capacidade contributiva* -, estão posicionados internamente à estrutura jurídica. A capacidade contributiva e a

---

<sup>310</sup> GRIZIOTTI, Benvenuto. *Principios de política, derecho y ciencia de la hacienda*. Traducción Enrique R. Mata. Madrid: Reus, 1935, p. 96..

<sup>311</sup> BORGES, José Souto Maior. *Introdução ao direito financeiro*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, [s.d.] p. 40; BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 73.

<sup>312</sup> NEVES, *O actual...*, p. 133 e p. 141.

<sup>313</sup> ÁVILA, *Sistema...*, p. 83; ainda: HERRERA MOLINA, *Capacidad...*, p. 86.

obtenção de receita se relacionam entre si não como *causa e efeito* uma da outra, mas como elementos correspondentes, de modo que a quantidade de ingressos a ser obtida deve *corresponder* à capacidade contributiva do sujeito passivo da obrigação tributária e não ser causada por ela.<sup>314</sup>

Quanto às normas com finalidade extrafiscal, os objetivos perseguidos são chamados por Ataliba de *ordinatórios*, na medida em que o Estado vale-se da atividade tributária para regular comportamentos sociais, econômicos e políticos.<sup>315</sup> Aqui, a motivação imediata para a concretização da norma tributária reside na consecução de objetivos materiais constitucionalmente protegidos, tais como a livre concorrência, o pleno emprego, a preservação do meio ambiente, a proteção à saúde, a estabilidade econômica, dentre tantos outros que poderiam ser arrolados. Por exemplo, ao tributar mais pesadamente a propriedade sobre as áreas de terra inaproveitadas (art. 182, parágrafo quarto, inciso II, da Constituição Federal – CF), a circulação dos bens não-essenciais (art. 153, parágrafo terceiro, inciso I, da CF), assim como ao estabelecer critérios especiais de tributação para prevenir desequilíbrios de concorrência (art. 146-A, da CF), o Estado busca, respectivamente, a promoção da propriedade em sua função social (art. 5º, XXIII, da CF), a proteção à saúde<sup>316</sup> (art. 196, da CF) e a máxima realização possível da livre concorrência (art. 170, IV, da CF). Ou seja, busca valores cuja proteção e promoção lhe competem.<sup>317</sup>

Diante dessas finalidades, o tributo é utilizado como instrumento para o seu alcance, buscando provocar “*modificações na estrutura social*”.<sup>318</sup> Ao tratar do assunto, o Supremo Tribunal Federal explicou que a concessão de um benefício isencional serve para “implementar objetivos estatais nitidamente qualificados pela nota da extrafiscalidade”, quando, então, reconheceu essa relação instrumental.<sup>319</sup>

---

<sup>314</sup> ÁVILA, *Sistema...*, p. 99

<sup>315</sup> ATALIBA, Geraldo. Regime jurídico da extrafiscalidade. *Justitia*, São Paulo, v. 28, n. 52, p. 101-115, 1966, p. 101.

<sup>316</sup> A proteção à saúde da qual se fala é aquela implementada por meio da tributação mais reforçada sobre bens não essenciais, como, por exemplo, o cigarro, cujo desestímulo no consumo visa a prevenir as doenças relacionadas ao tabaco.

<sup>317</sup> ÁVILA, *Teoria...*, p. 115.

<sup>318</sup> Sobre o assunto: BALEEIRO, *Uma introdução...*, p. 190 et seq.; vide, ainda: BORGES, *Introdução...*, p. 47.

<sup>319</sup> BRASIL. Supremo Tribunal federal. RE 178932-8/São Paulo. Relator: Min. Celso de Mello, 16 ago. 1994.

Em tais casos, o tributo se relaciona com a finalidade exterior pretendida como um meio para o seu alcance.<sup>320</sup>

Então, quanto à extrafiscalidade, é possível identificar valores e bens externos ao direito que são buscados no processo de concretização da norma jurídica tributária.<sup>321</sup>

Comparando os dois grupos de normas segundo as suas finalidades, é possível constatar uma importante diferença no que diz respeito à sua aplicação. Na concretização das normas com finalidade extrafiscal, a atuação do Estado é motivada pela consecução de valores protegidos pela constituição, isto é, elementos materiais desejados pela sociedade que contam com proteção constitucional. Já na concreção das normas cuja finalidade é fiscal, esse tipo de fim extrajurídico não está presente. É possível, apenas, identificar a necessidade de obtenção de receita como objetivo que deve corresponder à capacidade contributiva do sujeito passivo, sem que se possa saber em que fim específico será essa receita aplicada e qual o objetivo axiológico que será buscado por meio da futura realização da despesa pública. Em relação à extrafiscalidade, o Estado deve conciliar a necessidade de realização do valor buscado como finalidade da norma tributária com o valor por ela restringido quando da sua concretização – a propriedade, a liberdade e a dignidade humana. É que ambos se encontram constitucionalmente protegidos e entre eles não se pode conceber uma relação de hierarquia em nível abstrato.<sup>322</sup> Já em relação à fiscalidade, os objetos a compatibilizar são, de um lado, a obtenção de receita, que não é configurável como um fim extrajurídico, e, de outro, os direitos fundamentais restringidos.

No entanto, qualquer que seja a finalidade buscada, o certo é que da concretização das normas tributárias decorrem efeitos comportamentais e patrimoniais que repercutem sobre os bens protegidos pelos direitos fundamentais. Tanto um quanto outro grupo de normas restringe a disponibilidade relativamente a esses bens, variando apenas a motivação para que isso seja feito. No campo da fiscalidade, o motivo é a obtenção de receita, o qual não configura um valor a ser

---

<sup>320</sup> GRIZIOTTI, *Principios...*, p. 97.

<sup>321</sup> ÁVILA, *Sistema...*, p. 90.

<sup>322</sup> ALEXY, *Teoria...*, p. 152 et seq.

promovido por meio do direito. Já no campo da extrafiscalidade, o motivo é um valor perseguido pelas normas tributárias, que permite estruturar uma relação causal entre a norma e o valor.

Exatamente por restringirem os direitos fundamentais sobre os quais atuam é que ambas as normas sujeitam-se ao controle da proibição de efeitos confiscatórios. Lembre-se: a aplicação desse postulado tem como ponto de partida o âmbito protegido por tais direitos. Ele limita toda restrição capaz de violar o seu núcleo essencial. E uma norma com finalidade extrafiscal tem inegavelmente essa aptidão. Basta ver alguns exemplos. Ao visar à alteração do comportamento dos contribuintes inadimplentes para que passassem a pagar pontualmente os tributos, o Estado os forçou ao pagamento do imposto devido mediante a limitação de impressão de notas fiscais avulsas, do que resultou o efeito de confisco, como efetivamente foi reconhecido no julgamento do RE 413.782/SC.<sup>323</sup> O mesmo pode ser dito quanto aos regimes de tributação que determinam o recolhimento diário do tributo para os contribuintes inadimplentes, os quais visam a um fim externo – banir a impontualidade. Por limitarem excessivamente a liberdade de exercício de atividade econômica, tornando-a ineficaz, esses regimes estão proibidos. As normas com finalidades extrafiscais não deixam de ser tributárias e, conseqüentemente, causam restrições aos direitos fundamentais. Mesmo que o Estado queira estimular ou desestimular um comportamento por meio da cobrança de tributos, a concretização da obrigação tributária causa restrições aos direitos dos contribuintes, inclusive patrimoniais, na medida em que cobrar um tributo, seja por qual motivo for, reduz a titularidade sobre o dinheiro e sobre outros bens que integram a esfera jurídica do sujeito passivo.<sup>324</sup> E isso é decisivo na busca pelos efeitos de confisco.

Mesmo levando em conta que o tributo pode servir de instrumento administrativo para que o Estado promova as finalidades que estão a seu cargo, o seu uso nessa função não deve desconsiderar os limites gerais erguidos às normas tributárias.<sup>325</sup> Tampouco deve se confundir com as medidas administrativas que são

---

<sup>323</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 413. 782-8/SC. Relator: Min. Marco Aurélio. *DJ* 17 mar. 2005.

<sup>324</sup> GODOI, Marciano Seabra de. Extrafiscalidad y sus límites constitucionales. *Revista Internacional de Direito Tributário*, Belo Horizonte, v.1, n. 1, p. 219-262, jan./jun. 2004, p. 254-255.

<sup>325</sup> MARTÍNES DE PISON, *Técnicas...*, p. 133.

próprias ao atendimento dos fins estatais. Isso ficou explícito na Constituição Federal de 1988, pontualmente no art. 182, §4º, o qual faz referência às medidas que o Estado pode adotar em prol do adequado aproveitamento do solo. O parágrafo em destaque possibilita o uso sucessivo de três instrumentos para a promoção desse fim. São eles: o parcelamento do solo, a progressividade da alíquota do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana no tempo e a desapropriação mediante contraprestação. Quer dizer, em outras palavras: se o parcelamento do solo não for eficaz à promoção do fim, é possível lançar mão do tributo com finalidade extrafiscal. E se ele, por sua vez, também não atingir o objetivo final, é possível adotar outra medida, a desapropriação. Porém – seguindo na interpretação do que expõe o artigo -, tal tributo não pode causar o esvaziamento do conteúdo econômico da propriedade privada, pois, caso o Estado efetivamente deseje dar outro aproveitamento ao imóvel, deve, como dito, se valer da desapropriação, terceira e última alternativa para a promoção do fim desejado. E, ainda assim, está obrigado a pagar uma compensação econômica ao titular do bem, a fim de preservar a sua titularidade e o seu poder de aproveitamento da quantia equivalente ao valor do bem tomado pelo Estado, preservando o núcleo essencial do direito. O importante desse artigo é que a utilização do tributo em cumprimento de uma função extrafiscal não pode restringir excessivamente a propriedade predial e territorial urbana, substituindo a desapropriação, até mesmo porque a cobrança de tributo vem desacompanhada da indenização, devida apenas na terceira hipótese. Se, por exemplo, o Estado quer desestimular uma atividade como o consumo de bebidas alcoólicas, nem por isso o tributo pode representar a causa da eliminação do direito fundamental da liberdade de exercício de atividade econômica do titular de um estabelecimento que produz esse tipo de bebida.<sup>326</sup>

Enfim, é preciso frisar que o postulado da proibição aos efeitos de confisco desconsidera a finalidade justificadora da aplicação da norma tributária. Não interessa saber se o fim almejado é fiscal ou extrafiscal, pois fim algum justifica a invasão do núcleo essencial. As normas tributárias finalisticamente extrafiscais até podem impor uma restrição mais intensa do que aquelas que visam a fins fiscais, como é o caso da cobrança do IPTU progressivo no tempo tal qual prevê o art. 182,

---

<sup>326</sup> Sobre as regulações administrativas por meio dos tributos e os seus limites, vide: GODOI, Extrafiscalidad..., p. 252.

§4º, II, da CF. Porém, ainda assim, a norma está submetida a mecanismos de controle do poder de tributar, tais como o postulado da proporcionalidade, por meio do qual é comparável o grau de promoção do fim extrafiscal com a intensidade da restrição ao direito fundamental. Mas já se sabe que esse estudo comparativo ocorre nas zonas dos bens importantes e dos bens supérfluos. É que, no núcleo essencial, a entrada é proibida, seja por qual motivo for. Ou seja, fim algum pode justificar a sua invasão.

## II. A CONCRETIZAÇÃO DA PROIBIÇÃO AOS EFEITOS DE CONFISCO A PARTIR DA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

### **A) A construção do núcleo essencial específico dos direitos fundamentais da vida em conexão com a dignidade humana, da liberdade de exercício de atividade econômica e da propriedade como zonas irrestingíveis e demarcatórias do efeito de confisco**

Descobrir o efeito de confisco é, antes de tudo, demarcar o mais especificamente possível o núcleo essencial dos direitos fundamentais. Para tanto, é necessário identificar os bens jurídicos essenciais à promoção mínima do estado ideal de coisas buscado por esses direitos, sem os quais eles deixam de servir individualmente aos seus titulares.

#### *1) O direito fundamental à vida em conexão com a dignidade da pessoa humana*

O direito fundamental à vida está previsto no *caput* do art. 5º. da Constituição Federal de 1988 e deve ser analisado à luz da dignidade da pessoa humana (art. 1º, III), com quem se relaciona substancialmente. A dignidade humana, por sua vez, opera uma função de esclarecimento do conteúdo do direito à vida, de modo que ele pode ser entendido como o direito à “*vida digna*”.<sup>327</sup> Essa associação aparece explicitamente no art. 170, *caput*, da CF. Esse dispositivo enuncia que a ordem econômica tem por fim assegurar a todos uma *existência digna*, conforme os ditames da justiça social. Embora a dignidade também sirva ao esclarecimento do conteúdo da liberdade e da propriedade, esses direitos são analisados separadamente.<sup>328</sup>

---

<sup>327</sup> KLOEPFER, Michael. Vida e dignidade da pessoa humana. In: SARLET, Ingo Wolfgang (Org.) *Dimensões da dignidade: ensaios de filosofia do direito e direito constitucional*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005., p. 158 e 159.

<sup>328</sup> Sobre dignidade, liberdade e propriedade, vide: BENDA, Dignidad..., p. 123.

O gozo da vida digna depende da presença de algumas condições para que o direito tenha eficácia mínima ao seu titular. Trata-se de uma pauta *básica* de bens que deve não só ser prestada aos indivíduos, mas, antes disso, que precisa ser protegida contra as intervenções estatais.<sup>329</sup> Parte dessas condições foi explicitamente trazida no bojo do art. 7º, IV, o qual arrola os bens que exteriorizam as necessidades vitais *básicas*, individuais e familiares. São eles: moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social. Note-se que a família foi textualmente referida como instituição objeto de proteção, o que se vê reforçado pela disposição do §7º, art. 226, também da CF. Além desses bens, outros igualmente previstos na Constituição compõem o rol daqueles que são básicos e indispensáveis à existência digna. Trata-se do livre acesso à justiça (art. 5º., XXXV, da,CF), da manutenção da integridade física, da preservação da intimidade contra a divulgação de dados a terceiros que não à Fazenda Pública, da liberdade de trabalho, dentre outros.

Então, à luz da Constituição Federal de 1988, o *padrão básico de vida digna* é composto pelos bens acima indicados.

Embora sejam escassas as referências do Supremo Tribunal Federal a esse conjunto de bens, há algumas decisões a partir das quais se pode indutivamente chegar à sua proteção diante da aplicação das normas tributárias. Recentemente, o STF declarou a inconstitucionalidade da cobrança da Contribuição Previdenciária sobre os proventos dos servidores inativos, registrando que:

A proibição constitucional do confisco em matéria tributária nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, *comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna*, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas *necessidades vitais (educação, saúde e habitação)*.<sup>330</sup>

---

<sup>329</sup> HÄBERLE, A dignidade..., p. 136 e 137.

<sup>330</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADIn nº. 2010. Tribunal Pleno, Medida Cautelar. Relator Ministro Celso de Mello. DJ 12 abr. 2002.

Noutras duas decisões, ao examinar questões relativamente ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR), o Supremo Tribunal Federal manifestou-se pela dedutibilidade das despesas imprescindíveis ao auferimento da renda da base de cálculo do tributo.<sup>331</sup> Isto é, posicionou-se no sentido de proteger a liberdade de manutenção da fonte geradora da renda.

Esses pronunciamentos confirmam o que se disse acima: há um padrão de “vida digna” traçado pela Constituição Federal. E ele corresponde às necessidades vitais básicas do indivíduo e da sua família relativamente aos bens que lhes são essenciais. Desses julgamentos também se depreende que as normas tributárias não podem comprometer a existência digna. Mesmo a partir do segundo caso, no qual os bens não foram explicitamente citados, pode-se chegar a essa conclusão. É que a proteção à fonte geradora da renda significa, em outras palavras, a preservação dos recursos necessários à promoção da vida digna.

A ausência de qualquer desses bens que compõem tal pauta básica torna o direito ineficaz. Por essa razão, é possível afirmar que se trata de bens essenciais à eficácia do direito à vida em conexão com a dignidade da pessoa humana.

Mas é necessário, ainda assim, saber se esse conjunto de bens essenciais deve estar disponível na mesma medida para todos os indivíduos, ou seja, se o núcleo essencial é igual a todos. E, também, é preciso saber que quantia em dinheiro deve ser preservada ao indivíduo para que ele possa enfrentar as despesas decorrentes da manutenção desses bens básicos.

Em primeiro lugar, em se tratando de um Estado Social de Direito que visa a promover o bem comum (art. 3º, IV), fundado na dignidade da pessoa humana (art. 1º, III) e que pretende construir uma sociedade justa sob o ponto de vista social (art. 3º, I e III), é forçoso equiparar quantitativa e qualitativamente o conteúdo essencial da vida digna a todos os cidadãos. Há um conjunto mínimo de bens que deve estar à disposição dos indivíduos para efetivar a garantia da dignidade da vida e da justiça

---

<sup>331</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº. 81042/SP. 2ª Turma. Relator: Min. Aldir Passarinho, DJU 15 abr. 1983 e BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso em Mandado de Segurança nº 6129/SP. Tribunal Pleno. Relator: Min. A.M. Ribeiro da Costa. 17 nov. 1958.

social.<sup>332</sup> E deve estar à disposição na mesma medida, isto é, a pauta básica (mínima) de bens é igual para todos os indivíduos. É que a “igualdade na dignidade” não é distributiva ou proporcional, mas sim básica e absoluta. Isto é, é preciso dar a todos a mesma coisa para que se garanta a justiça social.<sup>333</sup> Isso, todavia, não significa que o Estado não deve permitir o desenvolvimento dos indivíduos além do patamar mínimo de dignidade. Nada disso. Segundo os talentos de cada sujeito, é possível sim gozar mais intensamente do estado de coisas em que estejam presentes os bens integrantes do padrão de dignidade da vida humana, o que leva à promoção do estado verdadeiramente *ideal* de coisas. Mas o estudo da proibição aos efeitos de confisco visa a proteger, sobretudo, o direito contra a perda de eficácia. Esse postulado atua como mecanismo que proíbe que as normas tributárias impeçam ou dificultem ao extremo o alcance do padrão básico de vida digna. Logo, construir o núcleo essencial do direito à existência digna é identificar os bens quantitativa e qualitativamente imprescindíveis à sua eficácia mínima e não à sua eficácia máxima.

Sabe-se, contudo, que, sob o ponto de vista quantitativo, os bens arrolados no art. 7º, IV podem ser promovidos em maior ou menor escala. Por exemplo, pode-se exercer o direito de moradia numa residência avaliada em R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), desprovida de artigos supérfluos. Mas o bem “moradia” também se concretiza numa residência de R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais), dotada de diversos equipamentos e utensílios úteis e até mesmo supérfluos. Em ambos os casos, há a promoção da moradia como bem essencial. É claro, porém, que a exteriorização do estado de coisas promovido no segundo exemplo parece muito mais próxima de um grau ideal, em que a existência digna concretiza-se mais intensamente. Contudo, é preciso sublinhar que o postulado em exame busca evitar a ineficácia do direito, Por isso, os bens protegidos pela sua aplicação são apenas os essenciais. Quanto aos demais, importantes e supérfluos, os quais servem a um nível mais intenso de eficácia, a proteção é realizada por outros mecanismos.

Em segundo lugar, parece evidente a impossibilidade de vinculação do núcleo essencial acima explicitado ao salário mínimo nacional, embora o art. 7º, IV da CF

---

<sup>332</sup> ARIÑO ORTIZ, *Principios de...*, p.116.

<sup>333</sup> BARZOTTO, *Justiça...*, p. 10.

relacione esses elementos. É que a quantia nacionalmente fixada para esse salário é insuficiente ao atendimento das necessidades básicas de um indivíduo e de sua família. A legislação aplicável ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, por sua vez, elucida uma quantia mensal dos rendimentos que se encontra fora do alcance das normas que regulam a cobrança de tal tributo. Isto é, uma parte da renda que deve ser considerada indisponível, atualmente no valor de R\$ 1.257,12 (mil duzentos e cinqüenta e sete reais e doze centavos). Essa quantia, acrescida dos valores dedutíveis a título de despesas mensais com dependentes, R\$ 126,36 (cento e vinte e seis reais e trinta e seis centavos) por dependente, e com a sua instrução, em até R\$ 197,82 (cento e noventa e sete reais e oitenta e dois centavos) por mês, pode alcançar a soma total de R\$ 1.581,30 (mil quinhentos e oitenta e um reais e trinta centavos) mensais.<sup>334</sup> Os estudos realizados pelo Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Sócio-Econômicos – DIEESE apontam o valor necessário ao atendimento das carências básicas de uma família com duas crianças, segundo a pauta de bens trazida no texto do art. 7º, IV, da CF: R\$ 1.607,11 (mil seiscentos e sete reais e onze centavos), valor aqui adotado a título de sugestão.<sup>335</sup>

Todas essas considerações permitem sugerir a configuração das zonas integradas pelos bens essenciais, importantes e supérfluos à existência digna. Cumpre frisar, contudo, que a estruturação proposta não visa a ser exaustiva e rígida. Pelo contrário, ela pretende contribuir para a aplicação mais segura do postulado da proibição aos efeitos de confisco.

Eis, então, os bens *essenciais* à promoção da vida digna: integridade físico-corporal; possibilidade de acesso à justiça; moradia individual e familiar (o que não se confunde com o direito de propriedade sobre um bem imóvel); alimentação mediante o consumo dos produtos integrantes da cesta básica; aquisição dos serviços essenciais à moradia, tais como energia elétrica, água, saneamento, bem como dos bens da mesma natureza, como geladeira, fogão, mobília essencial, etc; educação até o nível do ensino fundamental; proteção da saúde mediante a

---

<sup>334</sup> A fixação ocorreu por ocasião da publicação da Lei nº. 11.311, de 13 jun. 2006.

<sup>335</sup> Dado extraído do site: [www.dieese.org.br](http://www.dieese.org.br), Acesso em: 31 jan. 2006 e com valores referentes ainda ao mês de dezembro de 2005.

possibilidade de aquisição de medicamentos essenciais ao tratamento de patologias e mediante a manutenção da integridade físico-corporal por meio, inclusive, da contratação de serviços essenciais a esse fim (consultas médicas, fisioterapia, realização de exercícios físicos, etc.); lazer; possibilidade de aquisição de peças para o vestuário básico; higiene (produtos de limpeza e de higiene pessoal em geral); transporte por meio do sistema coletivo; previdência social pelo Regime Geral de Previdência Social mantido pelo Instituto Nacional de Seguridade Social ou por regimes aplicáveis aos servidores públicos; liberdade de exercício de trabalho, ofício ou profissão (cujo núcleo essencial, por sua vez, é definido abaixo); liberdade de locomoção; proteção dos dados sigilosos contra a divulgação a terceiros que não à Fazenda Pública.

Os bens *importantes*, por sua vez, são os seguintes: moradia dotada de bens importantes que facilitam o seu uso, como, por exemplo, freezer, aspirador de pó, máquinas lavadora e secadora de roupas, forno de microondas, etc.; contratação de plano privado de previdência; contratação de seguro de vida; contratação de serviços importantes à proteção e à promoção da saúde (ginástica, exercício físico orientado, etc.); alimentação mediante a aquisição dos produtos importantes à saúde; lazer mediante a prática de viagens turísticas.

E, finalmente, os bens *supérfluos* podem ser assim estruturados: moradia dotada de bens suntuosos e *supérfluos* (televisor de cristal líquido, aparelho de DVD, piscina, ar-condicionado, bateadeira, etc.); aquisição de alimentos e bebidas *supérfluos* (bebidas importadas, alimentos raros e de preço elevado); aquisição de peças de vestuário com marcas famosas e importadas; contratação de serviços *supérfluos* (serviços em salão de beleza- estética, por exemplo).

A representação do mínimo vital em moeda corrente nacional foi definida acima por aproximação. Esse dimensionamento quantitativo é importante à tarefa de limitação às imposições tributárias. Mais relevante do que descobri-lo com exatidão, contudo, é conhecer os critérios para nele chegar. Antes mesmo da sua quantificação precisa, cumpre definir os seguintes parâmetros: (i) os bens mínimos e essenciais à existência digna, individual e familiar, são aqueles acima arrolados como integrantes do núcleo essencial; (ii) a eficácia básica do direito à vida digna

depende da disponibilidade desses bens em parcela mínima – *igual* - a todos os indivíduos; (iii) a quantificação em dinheiro de tais bens decorre da atribuição de valor à despesa básica com cada um deles; (iv) os bens essenciais à manutenção da fonte geradora da renda também integram o núcleo essencial, quantificados segundo o dinheiro despendido no enfrentamento das despesas a eles relativas, sem limite de valor.

Enfim, o núcleo essencial ora sugerido conta com proteção absoluta contra restrições tributárias. Desimporta se elas decorrem da aplicação de atos do Poder Executivo ou do Poder Legislativo. Norma tributária alguma pode dar causa à sua restrição. Quando o exercício do direito à vida digna for impedido ou dificultado a ponto de perder a sua eficácia, então estará presente o efeito de confisco. A partir das constatações aqui expostas é possível estudar as mais variadas formas pelas quais cada tributo tende a restringir o conteúdo desse direito. Mas essa análise específica relativamente às espécies tributárias não é o objetivo perseguido no presente trabalho. É preciso realizar outro estudo para que tais questões sejam enfrentadas.

## *2) O direito de liberdade: o livre exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão e a liberdade de exercício de atividade econômica*

A livre iniciativa (art. 1º, IV) como fundamento do Estado é uma espécie da liberdade geral<sup>336</sup> e se desdobra, dentre outros, no livre exercício de qualquer profissão, ofício ou trabalho (art. 5º, XIII) e na liberdade de exercício de atividade econômica (art. 170, parágrafo único), da qual resulta a liberdade de empresa.<sup>337</sup> As liberdades de exercício de profissão e de empresa estão assentadas, sobretudo, na propriedade privada<sup>338</sup>, especificamente na livre disposição e empreendimento do patrimônio para a consecução de finalidades particulares.<sup>339</sup> Duas são as funções

---

<sup>336</sup> GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 185.

<sup>337</sup> ARIÑO ORTIZ, *Principios de...*, p. 215.

<sup>338</sup> *Idem*, *Principios constitucionales...*, p. 22.

<sup>339</sup> PAPIER, *Ley fundamental...*, p. 595.

que esses direitos cumprem no sistema constitucional. A primeira delas é a função individual e privada, intimamente ligada à proteção do seu núcleo essencial. Antes de tudo, o exercício da liberdade econômica deve propiciar ao titular do direito o desenvolvimento da sua personalidade e dos seus talentos. A segunda, por sua vez, se refere ao funcionamento do direito na promoção de um ambiente aproveitável a toda sociedade. E, por isso, se concretiza por meio das restrições aos bens integrantes das zonas *importante* e *supérflua*. Nelas é que se encontram os bens restringíveis.

O exercício da liberdade econômica deve promover e preservar os bens arrolados no art. 170, da CF. Do seu exercício deve resultar o provimento de trabalho, existência digna aos seus atores, respeito à liberdade de acesso ao mercado aos demais indivíduos, preservação do consumidor e dos seus direitos e, dentre outros, manutenção de um meio ambiente equilibrado. Da mesma forma, deve produzir um benefício ao titular do direito, como recompensa pelo risco assumido ao empreender o patrimônio em prol de todos esses fins específicos.<sup>340</sup> A atividade empresarial não se justifica minimamente se a riqueza alocada para o seu desenvolvimento não é recompensada pelo benefício privado, isto é, o lucro, ao qual há menções explícitas na Constituição como elemento inerente à ordem econômica (arts. 172 e 173, §4º, da CF).

A promoção desse estado de coisas requer a preservação da liberdade de autodirecionamento econômico dos bens e idéias<sup>341</sup>, reclamando, para tanto, uma série de condições, como bem definiu ORTIZ:

Para llevar a cabo esta labor creadora, el empresario *requiere libertad*. Libertad de producción, de organización, de oferta, de modelo y de productos, de atención al cliente, de contratación de servicios, de ubicación y dimiciliación de su negocio, de horarios de trabajo, de ventas y de todo cuanto se pueda imaginar para adaptar, en cada momento y en cada lugar, su empresa al entorno: a la sociedad, a las necesidades y preferencias de los ciudadanos.

---

<sup>340</sup> ENTRENA CUESTA, Ramón El principio de libertad de empresa. In: GARRIDO FALLA, Fernando (Coord.) *El modelo económico en la Constitución española*. Madrid: Instituto de Estudios Económicos, 1981, v. 1, p. 107-165, p. 116; ARIÑO ORTIZ, *Principios de...*, p. 199 e p. 201.

<sup>341</sup> Sobre a liberdade como faculdade de agir e de se autodeterminar: ISRAEL, Jean-Jaques. *Direito das liberdades fundamentais*. Tradução: Carlos Souza. São Paulo: Manole, 2005, p. 429.

De esta forma sobre la propiedad (con su *ius utendi, fruendi et disponendi*) se funda la empresa y la libertad es el aire, el entorno en que debe desarrollarse su actuación. Sin libertad, aunque exista propiedad, no puede existir empresa, sino organización burocrática, estatalizada o no.<sup>342</sup>

Tais condições podem ser agrupadas em três especificações da liberdade, quais sejam: “liberdade de criação da empresa e de exercício de uma atividade profissional, liberdade de organização e liberdade de direção da empresa.”<sup>343</sup>

As liberdades *de criação da empresa e de escolha da profissão* compreendem, principalmente, o acesso ao mercado, isto é, a faculdade de inserção num segmento econômico, a possibilidade de compra de empresas e da sua fundação *ex novo*, bem como a faculdade individual e subjetiva de escolher e exercer atividades profissionais mediante o preenchimento de condições acessíveis a todos.<sup>344</sup> Trata-se da liberdade de empreender o patrimônio privado em determinada profissão, comércio ou indústria<sup>345</sup>, num ambiente de livre concorrência, sem que um ou outro grupo, inclusive o Estado, monopolize por alguma causa um segmento do mercado e alijs os demais empreendedores que desejam concorrer.<sup>346</sup>

A *liberdade de organização da empresa*, por sua vez, corresponde à liberdade de escolha por tipos alternativos de formatação jurídica pelos quais será empreendida determinada atividade, de escolher a identidade do negócio, bem como a liberdade de estabelecer-se em determinado local, de estruturar internamente o funcionamento dos negócios, estabelecendo a cronologia e organização dos pagamentos, a forma de precificação dos produtos e serviços, o sistema de custeio a ser adotado<sup>347</sup>, o fluxo de caixa, dentre outros itens passíveis

<sup>342</sup> TAVARES, André Ramos. *Direito constitucional econômico*. São Paulo: Método, 2003, p. 252-253.

<sup>343</sup> ARIÑO ORTIZ, *Principios de...*, p. 221 et seq; ÁVILA, *Antecipação...*, p. 151; ARIÑO ORTIZ, *Principios...*, p. 132; GONZÁLES NAVARRO, *El estado...*, p. 125 et seq; ISRAEL, *Direito das...*, p. 621.

<sup>344</sup> Sobre as eventuais barreiras impostas à livre escolha de uma atividade profissional, vide: HAYEK, Friedrich August von. *O caminho da servidão*. Tradução Anna Maria Capovilla, José Ítalo Stelle, Liane de Moraes Ribeiro. Rio de Janeiro: Biblioteca do Exército, 1994, p. 102-103.

<sup>345</sup> BAENA DEL ALCÁZAR, Mariano. La ordenación del mercado interior. In: GARRIDO FALLA, Fernando (Coord.) *El modelo económico en la Constitución española*. Madrid: Instituto de Estudios Económicos, 1981, v. 1, p. 234.

<sup>346</sup> TAVARES, op. cit., p. 257; Sobre os limites à monopolização da atividade econômica pelo Estado, na Alemanha: PAPIER, *Ley fundamental...*, p. 582.

<sup>347</sup> Sobre a escolha do sistema de composição dos custos: BEULKE, Rolando; BERTÓ, Dalvio José. *Estrutura e análise de custos*. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 15 et seq. e 49 et seq.

de estruturação.<sup>348</sup> Papier destacou a relevância desses bens: “el derecho procedimental y de organización de las sociedades con ánimo de lucro adquiere así una importancia vital para la virtualidad de las libertades económicas.”<sup>349</sup>

Já a *liberdade de direção da empresa* se vincula mais especificamente ao exercício da atividade. Diz respeito à liberdade de fixar metas e planos estratégicos de produção, de comercialização, de publicidade, de escoamento de produtos e serviços, bem como à liberdade de celebrar contratos e de fixar preços que sejam capazes de gerar o lucro desejado. Segundo Navarro, essa liberdade se projeta em quatro funções diretivas: planejadora, organizadora, a direção *stricto sensu*, e a atividade de controle.<sup>350</sup> Aqui também está inserida a liberdade de disposição sobre as informações relativas aos negócios empresariais e profissionais, vale dizer, a privacidade do indivíduo e da empresa referentemente às suas estratégias, aos seus lucros, bem como aos demais dados sigilosos que servem ao seu planejamento e ao alcance das suas metas. A proteção conferida à privacidade, via de regra, não imuniza os dados contra o procedimento de fiscalização realizado pelo Fisco, mas limita o Estado relativamente à sua publicização a terceiros, do que pode resultar o comprometimento da atividade econômica empreendida.<sup>351</sup> Ainda, inserido nesse grupo como uma especificação da liberdade de exercício da atividade, está a liberdade de utilização dos recursos auferidos para pagamentos das despesas imprescindíveis ao auferimento da renda e à continuidade dos negócios. As despesas indispensáveis à manutenção do empreendimento devem ser realizadas sem que a norma tributária atinja os recursos a elas destinados.<sup>352</sup>

O Supremo Tribunal Federal tratou da proteção desses elementos em alguns casos. No primeiro deles, o Tribunal banuiu do ordenamento jurídico uma parte do Decreto Estadual de Santa Catarina, o qual estabeleceu a restrição aos contribuintes inadimplentes para que tivessem acesso apenas a notas fiscais avulsas. Segundo o Ministro Marco Aurélio, “na dinâmica da própria atividade desenvolvida, fica

---

<sup>348</sup> ÁVILA, Antecipação..., p. 152; ARIÑO ORTIZ, *Principios de...*, p. 225.

<sup>349</sup> PAPIER, *Ley fundamental...*, p. 573.

<sup>350</sup> GONZÁLES. NAVARRO, *El estado...*, p. 128.

<sup>351</sup> BENDA, *Dignidad...*, p. 131, número marginal 31.

<sup>352</sup> Cfr. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº. 81042/SP. 2ª Turma. Relator: Min. Aldir Passarinho. DJU 15 abr. 1983 e BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso em Mandado de Segurança nº 6129/SP. Tribunal Pleno. Relator: Min. A.M. Ribeiro da Costa. 17 nov. 1958.

inviabilizada a atuação, se aquele que a implementa necessita, caso a caso, de recorrer ao fisco, para obtenção de nota fiscal avulsa.”<sup>353</sup> Ou seja, o Tribunal examinou a ofensa à liberdade de acesso ao mercado, pois, sem nota fiscal, é impossível realizar licitamente o comércio e concorrer livremente. No mesmo sentido, está a decisão proferida nos autos do RE nº. 68.973/SP, no qual foi tomada como “inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para o pagamento do tributo”, certamente porque essa restrição é incompatível com o livre acesso ao mercado. O estabelecimento comercial que não pode circular as mercadorias está alijado da ordem econômica.<sup>354</sup> Noutro julgamento, o RE nº. 195.621-6/GO, a Segunda Turma do STF reprovou o regime especial que determinava a cobrança diária de ICMS dos contribuintes inadimplentes, pois essa medida impôs a limitação excessiva à liberdade de comércio.<sup>355</sup> Embora não explicitamente identificada, o Tribunal tratou da liberdade de gestão e organização da atividade empresarial, tal como constatado por Ávila em relação à antecipação do recolhimento desse mesmo tributo no Estado do Rio Grande do Sul.<sup>356</sup>

No RE nº. 18.976/SP, foi apreciado o já antes citado caso em que o município de Santos majorou em 600% a alíquota do imposto de licença de cabines de banho. Constam do acórdão referências valiosas sobre o tema ora abordado, especialmente no sentido de que:

toda vez que o exercício do poder de tributação perturbar o ritmo da vida econômica, aniquilar ou embaraçar as possibilidades de trabalho e impedir ou desencorajar as iniciativas lícitas e proveitosas, o que haverá será o exercício ilegal do direito de impor tributos.<sup>357</sup>

Essa decisão é valiosa para a estruturação do conteúdo da liberdade de exercício da atividade econômica. Ela esclarece que o exercício do poder de

---

<sup>353</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 413. 782-8/SC. Min. Rel. Marco Aurélio. *DJ* 17 mar. 2005; No mesmo sentido: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. RESP nº. 182.524/SC. 2ª Turma. Relator: Min. Francisco Peçanha Martins. *DJU* 03 set. 2001.

<sup>354</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 68973/SP. 1ª Turma. Relator: Min. Amaral Santos, 13. 19 abr. 1971.

<sup>355</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 195.621-6/GO. 1ª Turma. Relator: Min. Marco Aurélio, 07 nov. 2000; vide, também: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº. 231.543-0/MG. 1ª Turma, Relator: Min. Ilmar Galvão. 2 fev. 1999. No mesmo sentido: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº. 195927/MG. 1ª Turma. Relator: Min. Moreira Alves. *DJU* 18 maio 2001, p. 00448.

<sup>356</sup> ÁVILA, Antecipação..., p. 151 et seq.

<sup>357</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 18.976/SP. Relator: Min. Barros Monteiro. *ADJ* 2 out. 1952, p. 155. O trecho extraído do acórdão se refere à transcrição da obra do Professor Bilac Pinto.

tributação não pode *aniquilar* ou *embaraçar*, nem *impedir* ou *desencorajar* a prática de atividades econômicas. Quando isso ocorrer, o direito fundamental terá perdido a sua eficácia privada, individual. Portanto, para construir o núcleo essencial do direito de liberdade em análise, é preciso identificar os bens que, caso atingidos por efeitos decorrentes da aplicação das normas tributárias, acabam por embaraçar, aniquilar, impedir ou desencorajar a atividade econômica. Esses são os bens essenciais.

E nem todos os bens relacionados às liberdades de criação, de organização e de exercício da empresa são efetivamente essenciais. Há bens que são importantes e outros até mesmo supérfluos. Logo, para estruturar o conteúdo do direito fundamental, é necessário identificar em que zona cada bem deve ser alocado segundo o critério da essencialidade.

Diante desses critérios, é possível sugerir um modelo de estruturação do conteúdo da liberdade de exercício de atividade econômica. Trata-se de uma construção que não pretende ser rígida ao extremo. Ela visa, isso sim, a possibilitar que o aplicador do postulado em estudo tenha mais segurança ao decidir os casos que envolvem a sua aplicação. É que, quanto mais detalhadamente se conhece o conteúdo do direito, mais segura é a decisão que a escolhe por aplicar ou não a proibição aos efeitos de confisco.

Eis, portanto, os bens *essenciais*: liberdade de criar uma empresa e de escolher um ramo de atividade ou uma profissão; liberdade de concorrer e de disputar espaço no mercado; liberdade de produzir, de industrializar mercadorias (escolha de modelos, qualidades e a disponibilidade sobre os bens abaixo listados); liberdade de estruturação e de planejamento financeiro (elaboração de fluxo de caixa, programação financeira do negócio); liberdade de circular mercadoria e de prestar serviços; liberdade de funcionar e de manter o estabelecimento de portas abertas, acessível ao público; liberdade de emitir notas fiscais; liberdade de contratar e de manter serviços essenciais como aqueles prestados por profissionais que operam funções imprescindíveis ao prosseguimento da atividade (empregados em geral, operadores de máquinas essenciais, contador, advogado, etc.), bem como os serviços de fornecimento de água, luz, etc.; liberdade de aquisição de equipamentos e bens essenciais à atividade (máquinas, mobília, computadores, etc.); possibilidade

de manutenção da fonte geradora de renda (possibilidade de pagamento das despesas inerentes ao funcionamento do negócio); liberdade de obter lucro em quantia determinada (a seguir exposta); liberdade de precificação de produtos e serviços em quantia que seja suficiente à manutenção da fonte geradora de riqueza e à geração da quantia essencial de lucro; proteção de dados sigilosos contra terceiros que não o Estado (dados sobre planos de investimento, estratégias de conquista de mercado, de expansão dos negócios).

A zona *importante*, por outro lado, é integrada pelos seguintes bens: liberdade de estabelecimento do negócio em determinado local; liberdade de precificação dos produtos e serviços em valor acima do patamar indicado na zona anterior; liberdade de formatação jurídica da empresa e de escolha da sua denominação e marca; liberdade de fixação dos horários de funcionamento da atividade; liberdade de reinvestimento de parte do lucro para o crescimento da atividade (ressalvada a parte essencial); liberdade de realização de campanhas publicitárias; liberdade de contratar serviços importantes como aqueles de consultoria para melhor organização e gestão da empresa em geral; liberdade para aquisição de bens importantes ao melhor exercício do direito em sua função individual, como equipamentos mais avançados tecnologicamente, mobília que facilita as operações inerentes ao negócio, dentre outros.

Já a zona dos bens *supérfluos* pode ser assim configurada: liberdade de escolha dos aspectos físicos do negócio (escolha da cor da estrutura física, tais como paredes e portas); liberdade de contratação de serviços *supérfluos* (como programas de exercícios laborais, intermediários angariadores de clientes); liberdade de aquisição de bens *supérfluos*, como, por exemplo, a compra de veículos suntuosos para os administradores da empresa, a compra de mobília de material nobre que não facilita o exercício do direito; a aquisição de obras de arte; liberdade de doar bens, dinheiro e direitos ao “Terceiro Setor” (entidades beneficentes sem fins lucrativos).

Especificamente quanto à parte do lucro que deve integrar a zona essencial, cumpre destacar o seguinte: as decisões judiciais já analisadas o confirmam como um bem essencial ao exercício da atividade econômica, o qual não pode ser

consumido integralmente.<sup>358</sup> Isto é, o poder de tributar não pode comprometer “a quase totalidade” dos lucros.<sup>359</sup>

Mas, então, qual é efetivamente a quantia de lucro que deve ser preservada das restrições tributárias? Segundo o Supremo Tribunal Federal, o lucro equivale a que o capital empreendido na atividade econômica seja remunerado “*compensadamente*”, “de acordo com a regra geral dos casos similares, ou, pelo menos, conforme ao que é razoável em matéria de interesse de um dado capital.” Ele representa uma “recompensa” ao direcionamento da propriedade privada em prol da atividade econômica. A riqueza é criada a partir da iniciativa privada e parte dela deve ser reservada ao seu criador.<sup>360</sup> Não fosse assim, isto é, se a liberdade de exercício da empresa servisse apenas ao pleno emprego, à proteção do meio ambiente, à redução das desigualdades sociais e à satisfação do consumidor, por exemplo, nada restando ao titular do patrimônio empreendido, então o direito fundamental teria apenas uma funcionalidade social. E certamente essa não é a sua função exclusiva e primordial. Até porque a promoção desses fins sociais, vale dizer, o desenvolvimento do Estado depende do desenvolvimento do homem na sua individualidade.<sup>361</sup> A propriedade privada é garantida (art. 170, II) e, como abordado a seguir, dela resulta o direito à fruição particular dos lucros.<sup>362</sup>

A decisão do STF sugere dois critérios para quantificação da parte do lucro absolutamente protegida contra o poder de tributar: (i) a comparação do caso específico com os casos gerais em que se auferem lucro e (ii) aquilo que é razoável em matéria de interesse de um dado capital. Quanto ao primeiro, a sua praticabilidade depende da identificação de uma média de lucro que é comumente auferida por ocasião do desempenho de atividade similar. Já em relação ao segundo critério, é preciso encontrar um valor razoável para recompensar a quantia investida, isto é, uma quantia que equivalha, que corresponda ao valor empreendido. Diante desse critério, tomado o lucro como “benefício privado” a ser auferido na qualidade

---

<sup>358</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 18.976/SP. Relator: Min. Barros Monteiro. *ADJ* 2 out. 1952, p. 158.

<sup>359</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 18331-SP. Relator: Min. Orosimbo Nonato. *DJU* 21 set. 1951, p. 297.

<sup>360</sup> ARIÑO ORTIZ, *Principios de...*, p. 199.

<sup>361</sup> TAVARES, *Direito...*, p. 68.

<sup>362</sup> ÁVILA, *Sistema...*, p. 464.

de “compensação pelo risco” que o titular do capital assume ao empreendê-lo na atividade econômica, é necessário conceber um limite quantitativo que preserve, a esse título, no mínimo, os ganhos que seriam auferidos pelo empresário caso optasse por não correr tais riscos, investindo o seu capital no mercado financeiro. E, nesse mercado, a remuneração paga aos investidores na caderneta de poupança parece representar um critério possível de ser adotado. Essa poderia ser uma forma de concretizar o segundo parâmetro indicado pelo Supremo Tribunal Federal para quantificação da parte dos lucros protegida absolutamente. Mas não a única.

Enfim, qualquer efeito decorrente da aplicação da norma tributária, quer patrimonial, quer comportamental, capaz de afetar quantitativa e qualitativamente os bens acima indicados como essenciais, acarreta o efeito de confisco. E por isso está terminantemente proibida a adoção da medida que o gera.

### *3) O direito à propriedade*

A Constituição Federal de 1988 garantiu a utilização privada da propriedade como direito fundamental (art. 5º, XXII). Simultaneamente, ela determinou a sua compatibilização com o interesse da sociedade naquilo que chamou de “função social” desse direito. A dupla dimensão da propriedade é verificada não só no rol do art. 5º, da CF, mas também na fundamentação da ordem econômica nacional, art. 170, incisos II e III.

No texto constitucional, há referências expressas à funcionalidade social da propriedade privada. O solo, por exemplo, deve ser utilizado de forma adequada, em atenção aos critérios da política de desenvolvimento urbano, que visa à ordenação social das cidades e ao bem-estar dos seus habitantes (art. 182). O direito de construir sobre a propriedade é limitado pelas diretrizes traçadas no plano diretor do município<sup>363</sup>, assim como o direito de utilizar o solo rural é condicionado à

---

<sup>363</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº. 178.836. Relator: Min. Celso de Mello. *DJU* 17 nov. 1995.

observância da política fundiária do país.<sup>364</sup> Isso significa que o exercício privado da propriedade deve ocorrer em compatibilidade com a função social que lhe é inerente.<sup>365</sup>

Contudo, a construção do núcleo essencial de tal direito demanda a identificação dos bens indispensáveis à garantia de um mínimo de eficácia ao seu aproveitamento particular. Isto é, a uma parte do seu conteúdo sem a qual o direito deixa de servir à promoção do estado de coisas desejado pelo proprietário. Antes de identificar a zona nuclear, é preciso saber qual é efetivamente o seu conteúdo, isto é, quais são as ações, propriedades ou situações e posições jurídicas protegidas por esse direito. Para tanto, alguns aspectos desse direito devem ser analisados.

A propriedade deve ser compreendida necessariamente em associação à liberdade, com a qual mantém uma relação de condicionamento recíproco (coerência substancial). Isso significa que a descoberta dos bens que protege é iluminada pelo conteúdo da liberdade, e vice-versa. Ou seja, a propriedade sobre os bens, dentre eles o dinheiro, confere ao indivíduo a titularidade e a liberdade de escolha e de direção privada da vida, possibilitando a sua utilização segundo os desejos e conveniências particulares.<sup>366</sup> Conforme afirmou Kirchhof, “la propiedad tiene como presupuesto jurídico la libre disposición sobre situaciones con valor patrimonial.”<sup>367</sup> Logo, tratar de um é também tratar do outro.

Por esse motivo é que a propriedade privada aparece no art. 170, da CF como um dos princípios sobre os quais se assenta o livre exercício da atividade econômica.<sup>368</sup> O seu papel não é apenas o de elemento estático, garantidor de proteção contra terceiros. Trata-se, mais do que isso, de um conteúdo dinâmico movido pela liberdade, que vai além do domínio sobre bens móveis e imóveis. Relaciona-se à noção de patrimônio, assim entendido o conjunto das vinculações de titularidade que tem um indivíduo sobre os seus bens e direitos (o dinheiro, a

---

<sup>364</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI nº. 2213-MC. Relator: Min. Celso de Mello. *DJU* 23 abr. 2004. Ainda, sobre a função social e as limitações à propriedade, vide: ASCENSÃO, *Direito...*, p. 208 et seq.

<sup>365</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI nº. 2213-MC. Relator: Min. Celso de Mello. *DJU* 23 abr. 2004.

<sup>366</sup> ARIÑO ORTIZ, *Principios de...*, p. 155; HAYEK, *O caminho...*, p. 99; ISRAEL, *Direito das...*, p. 596.

<sup>367</sup> KIRCHHOF, *A influência...*, p. 42.

<sup>368</sup> Sobre essa idéia, na Constituição espanhola: ARIÑO ORTIZ, *Principios de...*, p. 162.

empresa, o imóvel, os valores mobiliários, etc.). É algo que pode ser objeto de exploração e aproveitamento privado segundo a liberdade de agir do seu titular.<sup>369</sup> Por exemplo, existe propriedade sobre a renda auferida em decorrência do trabalho, bem como sobre o imóvel que o titular dessa renda decide com ela adquirir no uso da sua liberdade.

Como direito de aproveitamento privado do patrimônio, ela também está na faculdade de vender bens, na liberdade de aplicar o dinheiro no mercado financeiro ou de deixá-lo intocado. Ou, ainda, ela está na utilização desse recurso para o desfrute de uma viagem turística. Então, preservar a propriedade privada é, também, proteger a liberdade do proprietário de fruir desse universo de bens dotado de conteúdo econômico e de ordená-lo segundo os seus interesses privados. Vale dizer, é concretizar a livre iniciativa e a autonomia privada. Por isso, a proteção à propriedade reside na manutenção do *ter* e do *fazer uso* do patrimônio privado.<sup>370</sup> E isso pode ser dito inclusive quanto ao dinheiro, em relação ao qual também há propriedade. Especificamente quanto a ele, é também preciso identificar uma quantia sobre a qual o proprietário deve preservar esse *ter* e esse *fazer uso*.

O Supremo Tribunal Federal tratou da proteção ao conteúdo essencial da propriedade, embora não o tenha feito no âmbito das relações tributárias. O Tribunal analisou alguns aspectos acima destacados e, por isso, o caso é importante ao presente estudo.

Ao criar a Estação Ecológica Juréia-Itatins, o Estado de São Paulo proibiu a derrubada da mata existente sobre as propriedades rurais localizadas na zona da Serra do Mar, alegando que o direito de propriedade naquela localidade nascera com o impedimento da atividade de desmatar. Diante desse fato, os proprietários requereram ao Poder Judiciário que condenasse o Estado ao pagamento de uma indenização por conta dos prejuízos decorrentes do seu ato, o qual os impediu de explorar economicamente o imóvel. Sustentaram, em síntese, que a área rural não poderia mais ser utilizada livremente para a extração de madeira e para o cultivo de

---

<sup>369</sup> LARENZ, Karl. *Derecho civil*: parte general. Tradução Miguel Izquierdo y Macías-Picavea. Madrid: Revista de Derecho Privado, 1978, p. 405-406.

<sup>370</sup> PAPIER, Ley fundamental..., p. 589.

cacau, atividade econômica que pretendiam empreender após a remoção de parte da cobertura vegetal existente sobre a terra. Embora não tenha conhecido do recurso, o Supremo Tribunal Federal manifestou-se sobre o mérito da discussão e registrou o seu posicionamento no sentido de condenar o Estado de São Paulo a indenizar os proprietários. Isso porque, segundo o Tribunal, o ato do governo impediu “a atividade econômica do particular, inibindo de explorar o corte de madeira na área sujeita à titularidade dominial.” O Relator do processo, Ministro Celso de Mello, registrou o seguinte:

*Entendo que o dever constitucional que incumbe ao Poder Público de proteger a flora e de adotar as medidas que visem a coibir práticas lesivas ao equilíbrio ambiental não exonera o Estado da obrigação de indenizar os proprietários cujos imóveis venham a ser afetados, em sua potencialidade econômica, pelas limitações impostas pela Administração Pública.*<sup>371</sup> grifei

A afetação excessiva da liberdade de aproveitamento do imóvel e o conseqüente esvaziamento do conteúdo econômico do direito de propriedade resultariam na violação do seu núcleo essencial, caso não fossem indenizados os proprietários. Isso ficou registrado na decisão:

*A circunstância de o Código Florestal (Lei nº. 4.771/65) definir como bens de interesse comum tanto as florestas existentes no território nacional quanto as demais formas úteis de vegetação que revestem as áreas por elas ocupadas não impede que se reconheça a obrigação de o Poder Público indenizar o proprietário do solo naquelas hipóteses em que as limitações administrativas, suprimindo ou reduzindo a possibilidade de exploração dos recursos naturais da terra, venham a virtualmente esterilizar, em seu conteúdo essencial, o direito de propriedade.*<sup>372</sup> grifei

O núcleo essencial da propriedade foi identificado como a parte do conteúdo do direito na qual se encontrava a parcela mínima de titularidade e de liberdade do proprietário para dar destino ao bem que lhe pertence, sem a qual haveria o esvaziamento da sua “potencialidade econômica”<sup>373</sup>, vale dizer, da sua eficácia. Em

<sup>371</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº. 134297-8/SP. 1ª Turma. Relator: Min. Celso de Mello, DJU 22 set. 1995, p. 684-685. No mesmo sentido: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº. 267.817. Relator: Min. Maurício Corrêa. DJU 29 nov. 2002.

<sup>372</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº. 134297-8/SP. 1ª Turma. Relator: Min. Celso de Mello, DJU 22 set. 1995, p. 687.

<sup>373</sup> Ibidem, p. 685.

outras palavras, sem que fossem resguardadas ao proprietário a titularidade e a liberdade de aproveitamento e exploração de *uma parte do conteúdo econômico da propriedade* sobre o bem, o direito perderia totalmente a sua função individual. O critério utilizado pelo STF para aferir a existência da violação ao núcleo essencial foi o grau de comprometimento que a medida estatal trouxe ao conteúdo econômico do imóvel, mensurado, por sua vez, em face do engessamento da liberdade do proprietário de valer-se privadamente do bem.

Esse caso demonstra, conforme destacado anteriormente, que tal direito confere a titularidade e a liberdade de exploração e aproveitamento dos bens para benefício individual, de acordo, é claro, com o conteúdo das normas que lhe atribuem uma função social. Contudo, o interessante é que nem mesmo diante delas pode-se conceber uma restrição excessiva à liberdade de destinação privada dos bens, como frisou o STF. Ocorre que nenhuma medida estatal pode acertar o núcleo essencial do direito, o qual, relativamente à propriedade, contém, dentre outros bens, uma parte do valor econômico de um bem ou de um conjunto de bens que não pode ser eliminada, sob pena de tornar o direito ineficaz. Foi por isso que o Tribunal resolveu o litígio mediante a condenação do Estado ao pagamento de uma indenização aos proprietários da terra. O pronunciamento judicial viabilizou uma “*compensação patrimonial*”<sup>374</sup> em valor equivalente à redução do conteúdo econômico da propriedade provocada pelo ato estatal, a ponto de assegurar aos proprietários uma quantia sobre a qual deveriam manter a titularidade e a liberdade de utilização. O Tribunal não protegeu absolutamente a utilização livre do imóvel, mas, isso sim, o direito à titularidade e ao aproveitamento de uma parte do valor econômico a ele equivalente.<sup>375</sup> Não houvesse a indenização, o proprietário perderia uma parte exagerada da titularidade e do poder de exploração do seu patrimônio<sup>376</sup>, o que redundaria na ofensa ao núcleo essencial da propriedade. Esse mesmo raciocínio é aplicável, por exemplo, à desapropriação prevista no art. 182, § 4º, III, da CF, cuja implementação não resulta no exaurimento do núcleo essencial da propriedade. Por meio dela e da indenização que a acompanha, o Estado “substitui a garantia da utilização do bem pela garantia de aproveitamento do valor a ele

---

<sup>374</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº. 134297-8/SP. 1ª Turma. Relator: Min. Celso de Mello, DJU 22 set. 1995, p. 695.

<sup>375</sup> PAPIER, Ley fundamental..., p. 569.

<sup>376</sup> Ibidem, p. 589.

*equivalente*<sup>377</sup>, preservando a eficácia mínima do direito fundamental da propriedade. É que esse direito assegura, como se disse, a titularidade, a liberdade de destino e a exploração patrimonial. No âmbito dos tributos, porém, não há falar em indenização como instrumento compensatório da perda de disponibilidade sobre a quantia paga ao fisco, razão pela qual a adoção da medida estatal que atinge os valores absolutamente protegidos e reservados somente ao proprietário está proibida (proibição aos efeitos de confisco).

Essas constatações revelam que o núcleo essencial da propriedade é considerado pelo Supremo Tribunal Federal como uma zona intocável do direito. E nele encontram-se as liberdades de *ter* e de *fazer uso*, das quais deve gozar o proprietário. Isso importa muito no âmbito do direito tributário.

As normas tributárias, especialmente as que veiculam obrigações oneratórias, produzem sobre a propriedade o efeito constatado na decisão acima citada. Elas limitam as opções do titular do direito relativamente ao destino dos seus bens e ao seu aproveitamento privado.<sup>378</sup> Quando se tributa a renda, por exemplo, se está reduzindo o objeto - o dinheiro - sobre o qual existe titularidade, bem como interferindo na liberdade do proprietário de valer-se dela para a execução dos seus planos pessoais e para a satisfação das suas necessidades.<sup>379</sup> E, quando se tributa diretamente a propriedade, embora o valor do bem sirva como base impositiva e o fato a partir do qual resulte o dever de pagar seja o “ter”, é também a renda<sup>380</sup> auferida pelo indivíduo que efetivamente suporta o pagamento da quantia cobrada.<sup>381</sup> Os efeitos produzidos pelas normas tributárias que veiculam obrigações patrimoniais atuam sobre a renda e sobre os proventos de qualquer natureza percebidos pelo titular do direito. Vale dizer, eles atuam sobre o dinheiro que se encontra à sua disposição. Não é sobre o bem imóvel ou sobre o automóvel, por exemplo, que repercutem imediatamente os efeitos da cobrança dos tributos patrimoniais como o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) e

---

<sup>377</sup> Sobre essa idéia, ver em: PAPIER, Ley fundamental..., p. 569.

<sup>378</sup> MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade*. Tradução: Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p.164-165; PAPIER, op. cit., p. 606.

<sup>379</sup> KIRCHHOF, A influência..., p. 47.

<sup>380</sup> Sobre o conceito de renda: LIMA GONÇALVES, José Artur. *Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 185.

<sup>381</sup> GARCIA DORADO, *Prohibición...*, p. 181.

o imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA), respectivamente. Esses efeitos afetam a titularidade exercida sobre o dinheiro e, por isso, reduzem a possibilidade da sua fruição para outras finalidades, inclusive para a manutenção dos bens sobre os quais também existe propriedade privada (imóvel e automóvel).<sup>382</sup> A titularidade e disponibilidade de uso sobre um imóvel são afetados pelas normas tributárias. Isso é claro. Mas tal afetação revela-se um reflexo do consumo integral da renda pelo pagamento dos tributos, quando, então, se torna insustentável a manutenção das propriedades pela ausência de recursos para tanto. Nesse caso, o proprietário é impedido ou desencorajado de gozar das faculdades de *ter* e de *fazer uso dos bens* patrimoniais pelo fato de o tributo ter consumido a parte da renda que era necessária ao enfrentamento das despesas essenciais à manutenção dos bens.

Disso decorrem duas conclusões. A primeira é que as barreiras aos efeitos decorrentes das obrigações tributárias que gravam a titularidade e o uso da propriedade devem ser erguidas considerando a eficácia da norma tributária sobre o conjunto das propriedades do indivíduo, isto é, sobre toda a esfera jurídico-patrimonial do contribuinte.<sup>383</sup> É preciso considerar a propriedade sobre o dinheiro e reflexamente sobre o domínio de um bem móvel ou imóvel. A propriedade sobre um bem imóvel relaciona-se necessariamente à propriedade sobre o dinheiro utilizado para mantê-la, o qual, por sua vez, conecta-se à propriedade sobre o automóvel e, daí por diante, sobre outros tantos bens. A possibilidade de ter e de fazer uso dos bens móveis e imóveis, por exemplo, depende da disponibilidade do seu titular sobre uma quantia em dinheiro que seja suficiente para a manutenção desses bens. Logo, ao proteger a possibilidade de ter e de fazer uso dos bens, o núcleo essencial da propriedade também protege a parte da renda que deve servir a essa tarefa de manutenção.

E a segunda conclusão é que, sob o ponto de vista quantitativo, a renda auferida pelo proprietário deve servir às despesas acima referidas, bem como parte dela deve ficar reservada à livre fruição pelo seu titular. É que nesse “ter” e nesse “fazer uso” de uma parte da renda também reside o direito de propriedade. Trata-se, como destacado acima, do direito de propriedade sobre o dinheiro. Assim como uma

---

<sup>382</sup> GARCIA DORADO, *Prohibición...*

<sup>383</sup> PAPIER, *Ley fundamental...*, p. 606-607.

parcela do lucro é absolutamente protegida para o caso do desempenho de uma atividade empresarial (arts. 7º, XI; 172; 173, § 4º; e 195, I), como exteriorização do estado mínimo de coisas perseguido pela liberdade econômica (art. 170, parágrafo único, da CF), também uma parte do acréscimo patrimonial auferido pela pessoa física o é. E isso em decorrência do dever de preservação de eficácia mínima ao direito de propriedade, pois, fosse todo o acréscimo patrimonial consumido pelos tributos (sobre a renda, sobre a propriedade, dentre outros), esse direito fundamental perderia a sua função individual assegurada pela Constituição, na medida em que serviria em maior parte à coletividade e não ao indivíduo. Enfim, perderia o sentido a realização de esforço individual para auferir renda se o acréscimo de patrimônio decorrente desse esforço fosse carregado integralmente à sociedade.<sup>384</sup>

Por essas razões, é possível afirmar que está livre da tributação uma quantia da renda e dos proventos de qualquer natureza auferidos pelo indivíduo, para a sua fruição privada. Outra parte da renda também é essencial ao atendimento das necessidades vitais básicas e à manutenção da fonte geradora de renda, como visto quando da construção do núcleo essencial do direito à vida digna e do direito de liberdade. Por fim, há uma terceira parte dos rendimentos auferidos que serve – aí sim - ao pagamento dos tributos, inclusive daqueles incidentes sobre a propriedade.

Nesse contexto, a excessividade de um imposto sobre a propriedade não deve ser medida em consideração ao valor e características do bem sobre o qual incide. A sua abusividade há de ser aferida, isso sim, em conjunto com a renda adquirida num determinado período, buscando investigar, a partir dessa renda (descontadas as quantias aplicadas na preservação da vida digna e da liberdade profissional e empresária), se o valor exigido a título de tributo pode ou não ser pago por meio dessa renda, devendo restar, ainda, como dito, uma parte do acréscimo patrimonial à disposição do sujeito que o auferiu, para fruição.<sup>385</sup>

---

<sup>384</sup> Cfr. ÁVILA, *Sistema...*, p. 494, o qual, em análise à propriedade no direito alemão, aborda o direito como a faculdade de fruição privada dos lucros.

<sup>385</sup> Sobre o posicionamento do Tribunal Constitucional Alemão nesse sentido: KIRCHHOF, *A influência...*, p. 42.

A renda, pois, compreende três compartimentos que podem ser visualizados na figura abaixo:

<b>Zona nº. 3</b>
<b>Zona nº. 2</b>
<b>Zona nº. 1</b>

Figura 2 – A tripartição da renda

Legenda:

Zona nº. 1 – Zona do mínimo vital

Zona nº. 2 – Zona do núcleo essencial da propriedade - renda disponível exclusivamente ao indivíduo

Zona nº. 3 – Zona de renda disponível para pagamento dos tributos

Fonte: o Autor

O tamanho de cada uma das zonas é meramente ilustrativo. O relevante, porém, é que a renda se divide em três compartimentos com finalidades diferentes. A zona de nº. 02 demarca a quantia a ser preservada absolutamente ao titular do direito, sobre a qual exerce propriedade, vale dizer, titularidade e possibilidade de uso segundo os seus desejos. A zona de nº. 01 protege os valores necessários à concretização da existência digna, à garantia de eficácia à liberdade e à realização das despesas essenciais à manutenção da propriedade. Resta à disposição das normas tributárias apenas a zona de nº. 03, que contém os valores cuja propriedade deve ser compartilhada com a sociedade. Os efeitos produzidos pelas normas tributárias podem atingir somente a zona de nº. 03, pois, se consumirem os valores protegidos na zona de nº. 02, por exemplo, se dá o efeito de confisco, haja vista a afetação da titularidade e da possibilidade de uso livre dessa parte da renda. E mais, não sendo possível pagar os tributos com os valores dispostos na zona de nº. 03, o proprietário é levado a desfazer-se do bem, pois não há como suportar a carga exigida. Em razão disso, exclusivamente *por causa* da cobrança de determinado tributo, afeta-se a possibilidade de ter e de fazer uso de determinado imóvel, o que viola o núcleo essencial da propriedade.

É difícil, no entanto, quantificar o valor a que corresponde a zona de nº. 02. Na Alemanha, Kirchhof sustentou que os tributos podem consumir o equivalente a 50% (cinquenta por cento) da renda auferida, cabendo o restante ao seu titular. Essa idéia foi baseada na previsão da Lei Fundamental Alemã que prescreve uma função

individual e, ao mesmo tempo (isto é, na mesma medida), uma função social à propriedade privada.<sup>386</sup> Embora na Constituição brasileira não haja em seu texto menção alguma que permita ao intérprete estabelecer uma relação de proporção entre as duas funções desse direito, é possível sim afirmar, diante das considerações acima, que a zona de nº. 02 é composta, no mínimo, pela metade dos valores de renda disponíveis após a dedução da quantia reservada à proteção do núcleo essencial da vida humana digna, da liberdade e da quantia utilizada para manutenção básica da propriedade. Ou seja, somadas as partes da renda que devem servir individual e exclusivamente ao proprietário, tem-se que o seu valor supera os 50% (cinquenta por cento) do total auferido. É maior, portanto, do que a quantia sugerida pelos alemães.

Então, diante de todas essas considerações, passa-se à sugestão de um núcleo essencial do direito à propriedade. Reitera-se, no entanto, como já destacado quanto aos demais direitos em estudo, que não pretende-se exaurir ou encerrar o debate sobre o assunto. Bem pelo contrário, quer-se é iniciá-lo pela presente proposta. E, por meio dela, buscar a aplicação mais segura do postulado em exame.

O *núcleo essencial* do direito à propriedade pode ser assim constituído: possibilidade de ter e de fazer uso dos bens patrimoniais móveis e imóveis (incluída a necessidade da realização de despesas essenciais à manutenção desses bens, como, por exemplo, despesas para manter íntegro um prédio, despesas com manutenção da funcionalidade de um veículo, etc.); possibilidade de fruir livre e privadamente, no mínimo, do valor equivalente em dinheiro a 50% (cinquenta por cento) da renda líquida auferida pelo indivíduo, assim considerada após a dedução das parcelas em dinheiro destinadas ao atendimento das despesas inerentes à vida digna<sup>387</sup>, à liberdade e à manutenção da propriedade; manutenção da fonte geradora dessa renda; possibilidade de ter e de fazer uso do conteúdo econômico do patrimônio recebido em herança.

A zona *importante* do direito, por sua vez, pode ser definida com os seguintes bens: possibilidade de realizar benfeitorias úteis nos bens integrantes do patrimônio;

---

<sup>386</sup> KIRCHHOF, A influência..., p. 36.

<sup>387</sup> Sobre o assunto, retratando o posicionamento da doutrina alemã: ÁVILA, *Sistema...*, p. 499.

possibilidade de ter e de fazer uso livre e individual de mais de 50% (cinquenta por cento) da renda líquida, assim considerada após a dedução das parcelas em dinheiro destinadas ao atendimento das despesas inerentes à vida digna, à liberdade e à manutenção da propriedade.

Enfim, a zona dos *bens supérfluos* é assim sugerida: possibilidade de realizar benfeitorias voluptuárias nos bens integrantes do patrimônio.

Definido o núcleo essencial, é possível aplicar essa estrutura aos mais variados tributos e situações. Mas como já dito acima, isso exige um novo trabalho sobre o tema. O certo, porém, é que se a cobrança de um tributo dá causa à afetação, eliminação ou obstaculização de um dos bens essenciais acima arrolados, há o efeito de confisco. Caso contrário, ele não ocorrerá. Por exemplo, se a elevação do valor a ser pago a título de imposto sobre a propriedade de veículo automotor impede ou desencoraja o proprietário à manutenção do veículo, por não ser mais possível o pagamento do tributo sem prejuízo das demais zonas dos rendimentos auferidos pelo proprietário, então há efeito de confisco. Porém, se esse impedimento decorre de outros fatores, como, por exemplo, da redução da renda auferida pelo proprietário, então não haverá o efeito de confisco. Isso explica, também, que não é no percentual fixado a título de alíquota de um tributo que se encontra o critério seguro à definição dos efeitos de confisco. Mesmo com esse percentual elevado, a cobrança do tributo pode não dar causa à indisponibilidade de bens essenciais. E se não causá-la, não haverá violação à proibição aos efeitos de confisco. Esses exames, aliás, são objeto de análise a seguir.

## **B) Exames inerentes à proibição aos efeitos de confisco**

### *1) Essencialidade dos bens jurídicos protegidos*

O exame da *essencialidade* envolve a identificação dos bens jurídicos indispensáveis à manutenção da eficácia mínima ao direito fundamental. Relaciona-

se ao condicionamento que a presença desses bens estabelece para a promoção de um estado mínimo de coisas desejado pelo titular do direito, ao qual deve ser garantida a *disponibilidade* sobre tais bens, quantitativa e qualitativamente.

Como visto anteriormente, o efeito de confisco ocorre toda vez que, da concretização das normas tributárias, decorrem a obstaculização, a eliminação ou a afetação dos bens jurídicos essenciais, inviabilizando o exercício do direito (essencialidade absoluta) ou o dificultando, o desencorajando, o embaraçando excessivamente de modo a torná-lo imprestável ao fim individual a que se destina (essencialidade relativa).

O Supremo Tribunal Federal decidiu que a liberdade de contratar um intermediário angariador de clientes não é essencial ao exercício da profissão de despachante aduaneiro. Segundo o Relator do processo, “o exercício da atividade de modo nenhum é dependente da existência de intermediários”<sup>388</sup>, razão pela qual o Tribunal confirmou o acerto e a não-excessividade da medida estatal que proibiu deduzir da base de cálculo do imposto sobre a renda os valores referentes às comissões pagas pelo profissional ao aludido intermediário. Contudo, em caso similar, o Supremo Tribunal Federal autorizou a dedução de quantias correspondentes às despesas realizadas no pagamento de juros em mútuo contraído para integralização de capital social de uma empresa. Nesse julgamento, o Tribunal registrou que “não incide a tributação sobre os encargos que representam apenas o reembolso de despesas”<sup>389</sup>, considerada a sua indispensabilidade para a manutenção da fonte geradora da renda, isto é, para a não-eliminação do direito fundamental da liberdade de exercício de atividade econômica.

Em tais casos, o STF limitou o poder de tributar segundo a essencialidade dos serviços contratados como meios de manutenção da fonte produtora de riqueza. Isso significa: a liberdade de contratar que origina essas “despesas indispensáveis” deve ser protegida absolutamente contra as restrições causadas pelas normas tributárias, pois, sem a contratação desses serviços, ocorre o exaurimento da fonte

---

<sup>388</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso em Mandado de Segurança nº 6129/SP. Tribunal Pleno. Relator: Min. A.M. Ribeiro da Costa. 17 nov. 1958.

que produz a renda e, conseqüentemente, a eliminação do direito fundamental da liberdade de empresa. Por outro lado, quando o dinheiro é despendido para remuneração de serviços não-essenciais à manutenção da fonte de renda, essas restrições tributárias não provocam os efeitos de confisco, porquanto não acertam bens indispensáveis à eficácia do direito fundamental.

Esse exame também ocorreu noutros casos. Trata-se das decisões em que o Supremo Tribunal Federal reconheceu que as liberdades de emissão de notas fiscais e de circulação de mercadorias são ações das quais *depende* o exercício da atividade empresarial<sup>390</sup> e que, por isso, não podem ser obstaculizadas pelas manifestações do Poder de Tributar, sob pena da extinção do direito fundamental. Para chegar a essa conclusão, o Tribunal partiu da identificação da essencialidade dos bens jurídicos afetados em decorrência da concretização das normas tributárias.

Verificar a essencialidade de um bem jurídico significa saber se ele integra ou não o núcleo essencial do direito fundamental, a exemplo do que restou acima demonstrado quanto aos direitos à existência digna, à liberdade e à propriedade. Cumpre, porém, indagar o seguinte: Esse exame deve ocorrer abstrata ou concretamente, vale dizer, antes ou durante o processo de aplicação das normas tributárias ao caso concreto?

A análise das decisões do Supremo Tribunal Federal propicia a elaboração da resposta. No já referido julgamento em que foi apreciada a majoração do imposto de licença das cabines de banho, os Ministros do STF desceram ao plano concreto para investigar se a cobrança do tributo em valor aumentado não consumira a integralidade ou a maior parte dos lucros da empresa recorrente. E somente constataram que os efeitos patrimoniais da norma tributária não haviam atingido a parte essencial dos lucros obtidos, após a análise minuciosa e concreta das outras incidências tributárias e das demais despesas havidas no exercício da atividade

---

<sup>389</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº. 81042/SP. 2ª Turma. Relator: Min. Aldir Passarinho, DJU 15 abr. 1983.

<sup>390</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 413. 782-8/SC. Min. Rel. Marco Aurélio. DJ 17 mar. 2005 e BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 68973/SP. 1ª Turma. Relator: Min. Amaral Santos. 13 abr. 1971.

econômica. Ou seja, a análise procedida pelo Tribunal ocorreu no plano concreto, na etapa de aplicação da norma tributária ao caso real.

Noutros julgamentos, porém, embora o Tribunal tenha investigado casos concretos para proferir juízos decisórios individuais, a construção do núcleo essencial dos direitos fundamentais restringidos se iniciou no plano abstrato. Veja-se, por exemplo, a análise que fez o STF relativamente à medida estatal que determinou a impressão de notas fiscais avulsas à empresa devedora de tributos estaduais (RE nº. 413.782-8). O Supremo Tribunal Federal decidiu que a norma tributária que impõe tal restrição é inconstitucional, pois afeta excessivamente a liberdade de empresa.<sup>391</sup> Essa conclusão apoiou-se no fato de que, diante da “*ordem natural das coisas*”<sup>392</sup>, o acesso a notas fiscais avulsas, operação por operação, inviabiliza o exercício dessa liberdade, em razão do que o direito perde integralmente a sua eficácia. No mesmo sentido se encontram as decisões que reconheceram a essencialidade da livre circulação das mercadorias<sup>393</sup> e da liberdade de manutenção das portas abertas de um estabelecimento<sup>394</sup> como bens sem os quais, abstratamente, é inviável conceber um mínimo de eficácia à liberdade econômica.

O certo é que, ainda que seja possível identificar os bens essenciais no plano abstrato, é o caso concreto que confere um grau mais elevado de segurança relativamente a essa identificação. Isso porque pode haver casos em que, por exemplo, uma determinada empresa realize uma grande venda de mercadorias uma só vez a cada mês, ou, ainda, que venda bens em datas certas dentro de um período de tempo, sendo compatível com o exercício do seu comércio, ao menos em tese, o acesso às notas fiscais avulsas, uma a uma. Esse exercício imaginativo permite concluir o seguinte: em que pese a possibilidade de reconhecer bens essenciais preliminarmente à concretização da norma tributária, é preciso, via de regra, verificar as minúcias do caso concreto para que essa essencialidade seja testada e reconhecida definitivamente. Esse é o ponto central.

---

<sup>391</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 413. 782-8/SC. Relator: Min. Marco Aurélio. *DJ* 17 mar. 2005.

<sup>392</sup> *Ibidem*, voto do Min. Rel. Marco Aurélio.

<sup>393</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº. 68.973-SP. Relator: Min. Amaral dos Santos. *DJU* 13 abr. 1971 e BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº. 323.

É claro, também, – e isso é abordado logo a seguir – que, a cada caso concreto no qual se identifica um bem essencial à eficácia mínima do direito, torna-se possível formular um *modelo de núcleo essencial* que serve aos próximos conflitos em que o mesmo bem já reconhecido como indispensável vem a ser novamente restringido. Constrói-se uma norma geral e abstrata que identifica o núcleo essencial e o isola das manifestações do Poder de Tributar. Essa *norma* sim traz o mais alto grau de segurança referentemente à essencialidade dos bens jurídicos protegidos, pois é concebida a partir dos casos concretos, nos quais a indispensabilidade já foi testada e reconhecida.

Enfim, o exame da essencialidade pode ser realizado por meio da elaboração de uma resposta à seguinte pergunta: “É essencial a preservação quantitativa ou qualitativa de um determinado bem jurídico para que se garanta eficácia mínima ao direito fundamental em análise?” Se a resposta for “não”, isso significa que o bem jurídico analisado não faz parte do núcleo essencial do direito restringido, razão pela qual sequer é preciso adentrar no exame seguinte, o da causalidade, pois, mesmo que esse bem venha a ser afetado, a sua indisponibilidade não produz os efeitos de confisco. Porém, em sendo positiva a resposta, isto é, se ela for “sim”, então se está diante de um bem que integra o conteúdo essencial do direito fundamental. E, por isso, ele é irrestringível e inafetável por conta da concretização das normas tributárias. Logo, constatada a eliminação desse bem essencial, acende-se uma luz de alerta ao observador, pois a primeira etapa a ser vencida na busca pelos efeitos de confisco foi ultrapassada. Contudo, resta saber, ainda, qual a causa dessa eliminação, se atribuível ou não à aplicação das normas tributárias.

## 2) Causalidade

O presente exame reclama a identificação de um nexo de causa entre os efeitos (patrimoniais e comportamentais) irradiados pelas normas tributárias e a afetação, eliminação ou obstaculização dos bens essenciais à eficácia mínima do

---

<sup>394</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº. 70.

direito fundamental. Ou seja, o “confisco” ocorre toda vez que a aplicação da norma tributária representa a *causa* eficiente da eliminação dos bens integrantes do núcleo essencial do direito, vale dizer, nas ocasiões em que o direito perde totalmente a sua eficácia em razão dos efeitos propagados pela concretização do Poder de Tributar.

395

Esse exame foi realizado nos casos em que o Supremo Tribunal Federal aplicou o postulado da proibição de excesso e reconheceu os efeitos de confisco. A medida estatal que limitou a impressão de notas fiscais foi considerada excessiva *por inviabilizar o exercício da atividade econômica lícita*<sup>396</sup>; a exigência do pagamento antecipado de ICMS como condição à entrega de talonário de notas fiscais foi reprovada pelo Tribunal *por ter estabelecido um “bloqueio profundo”* à atividade profissional lícita do contribuinte<sup>397</sup>; o Tribunal Pleno reconheceu a confiscatoriedade da multa excessivamente onerosa *em razão de afetar a propriedade do contribuinte*<sup>398</sup>; segundo o STF, a taxa judiciária pode ser considerada excessiva toda vez que criar obstáculo capaz de impossibilitar a muitos a obtenção da prestação jurisdicional.<sup>399</sup> Em todos esses julgados, o Tribunal examinou uma relação causal, em que os efeitos decorrentes da aplicação das medidas tributárias provocaram a ineficácia dos direitos fundamentais restringidos e, por isso, foram banidos do sistema jurídico. A inviabilidade do exercício da liberdade econômica, o bloqueio profundo à atividade do contribuinte, a afetação da propriedade e a impossibilidade de acesso à justiça caracterizaram essa ineficácia. E as medidas tributárias representaram a sua causa.

A análise do já conhecido caso da majoração do imposto de licença das cabines de banho em 600% de um ano para o outro explicita ainda mais o exame da causalidade. Nesse julgado, o STF não considerou excessiva a cobrança do

---

<sup>395</sup> Sobre o conceito de causa: ARISTÓTELES. *Metafísica*. 1Tradução: Edson Bini. Bauru, SP: EDIPRO, 2006, p. 49 e p. 130.

<sup>396</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 413. 782-8/SC. Relator: Min. Marco Aurélio. *DJ* 17 mar. 2005, voto do Min. Celso de Melo.

<sup>397</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 76.455/MG. Relator: Min. Leitão de Abreu. *DJU* 01 abr. 75, p. 256.

<sup>398</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADIn 551-1/RJ. Tribunal Pleno. Relator: Min. Ilmar Galvão. *DJU* 14 fev. 2003.

<sup>399</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Representação nº. 1.077 – RJ. Tribunal Pleno. Relator: Min. Moreira Alves. *DJU* 28 set. 1984. Trecho extraído da ementa do julgado.

imposto, pois verificou que o aumento do tributo não foi a causa eficiente da afetação profunda dos lucros da empresa recorrente. Uma perícia realizada no curso do processo revelou que a gestão dos negócios é que foi equivocada, do que resultou a absorção da quase totalidade dos lucros oriundos da atividade<sup>400</sup>. Essa foi a verdadeira razão para a ineficácia da liberdade de empresa.

É importante frisar que o Tribunal identificou a afetação de um bem essencial à eficácia mínima do direito, isto é, realizou o exame da essencialidade e constatou a invasão do núcleo essencial da liberdade, a qual se tornou ineficaz. Porém - eis o ponto -, não foi a cobrança do imposto majorado a causa dessa ineficácia. Ela decorreu, isso sim, da má orientação adotada na exploração da atividade econômica, motivo pelo qual inexistiu violação ao postulado da proibição de excesso por parte do Estado.

Esse acórdão é muito valioso também por outra razão. A sua análise permite concluir que nem sempre a configuração dos efeitos de confisco está associada à cobrança de tributos em valores elevados. Nem sempre que uma alíquota é aumentada a patamares aparentemente excessivos ocorrem os efeitos de confisco. O ponto central da concretização da proibição de confisco no direito tributário não reside, como por muitas vezes se afirma, na análise da alíquota praticada.<sup>401</sup> O decisivo é a repercussão que os efeitos decorrentes da cobrança desse tributo com alíquota majorada causam sobre os bens essenciais à eficácia mínima dos direitos.

Nesse contexto, o exame da causalidade deve levar em consideração o conteúdo do direito no estado real em que se encontra no momento da aplicação da norma tributária.<sup>402</sup> É preciso investigar, dentre os bens protegidos, quais deles estão disponíveis ao titular do direito, consideradas todas as outras restrições atuais causadas por outros elementos e medidas, inclusive as tributárias. É que cada uma dessas intervenções já existentes ao tempo da concretização da norma tributária indisponibiliza em menor ou maior quantidade os bens jurídicos protegidos pelos

---

<sup>400</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 18.331/SP. Relator: Min. Orosimbo Nonato. 21 set. 1951, p. 296-297.

<sup>401</sup> Sobre esse ilusório problema: FACIN, Andréia Minussi. Vedação ao confisco tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 80, p. 7-19, maio 2002, p. 9.

<sup>402</sup> GARCIA DORADO, *Prohibición...*, p. 145.

direitos fundamentais. Então, verificados os bens já restringidos e os que ainda se encontram à disposição do seu titular, é possível precisar se, nesse contexto, a medida tributária em análise é ou não é a causa da eliminação de um bem essencial. Esses foram os passos adotados pelo Supremo Tribunal Federal no caso da majoração do imposto de licença de cabines de banho. No intuito de aferir a existência do excesso veiculado por meio do aumento da alíquota do tributo, o Tribunal levou em consideração todas as outras incidências que recaíam sobre o faturamento das empresas exploradoras do negócio. E, considerado o efeito patrimonial propagado pela cobrança do imposto em tela, foram computadas as demais medidas e elementos, tributários ou não, que consumiam o dinheiro da empresa à época da cobrança, tais como o “imposto sindical”, o “imposto de renda”, o “imposto de transações”, o “imposto de Ind. Prof.”, pagamento de aluguel, dentre outros.<sup>403</sup> Ou seja, analisou-se o efeito da medida tributária à luz da realidade, diante do estado concreto em que se encontrava o direito, já restringido pelas demais exigências. A partir daí é que o STF constatou que a majoração alegadamente excessiva não consumiu a parte dos lucros que se afigurava essencial à eficácia mínima do direito de liberdade econômica, o que decorreu, em verdade, da administração equivocada da empresa.

De modo idêntico procedeu o Supremo Tribunal Federal no caso da declaração de inconstitucionalidade da Contribuição Previdenciária cobrada sobre os proventos dos servidores inativos, ADIn nº. 2010.<sup>404</sup> O direito fundamental à vida digna foi tomado no seu estado real, isto é, consideradas as demais medidas que já o estavam a restringir ao tempo da instituição do novo tributo. Nesse cenário, a norma tributária foi considerada confiscatória, pois os seus efeitos patrimoniais, somados àqueles já oriundos das demais cobranças, importariam na afetação da parte essencial dos rendimentos de cada cidadão destinada à existência humana com dignidade.

Essas decisões, além de oportunizarem a compreensão do exame da *causalidade*, permitem que se dê resposta a uma questão recorrente no âmbito da

---

<sup>403</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 18.976/SP. Relator: Min. Barros Monteiro. ADJ 2 out. 1952.

<sup>404</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADIn nº. 2010. Tribunal Pleno, Medida Cautelar. Relator: Ministro Celso de Mello. DJ 12 abr. 2002.

proibição dos efeitos de confisco, qual seja: os efeitos de confisco devem ser buscados isoladamente, tributo por tributo, ou em consideração aos demais tributos que perfazem a carga tributária?

Primeiramente, a expressão “carga tributária” deve ser entendida como o conjunto de efeitos patrimoniais e comportamentais suportados pelos indivíduos atingidos pelas normas tributárias. Em segundo lugar, enfrentando diretamente a questão proposta, os casos demonstram com clareza que o exame da *causalidade* deve ocorrer à luz das demais restrições suportadas pelo titular do direito fundamental, isto é, considerando todos os efeitos irradiados pela cobrança, fiscalização e arrecadação dos tributos em geral. E isso porque o exame da proibição de confisco ocorre a partir do conteúdo dos direitos fundamentais, considerando sempre que o direito não pode perder a sua eficácia por conta da concretização das normas tributárias. Por isso, o que se isola para testar a presença ou não do excesso tributário é o efeito propagado pela norma tributária e não a sua repercussão no conteúdo do direito por ele atingido. Quanto a esta última - a repercussão -, a análise deve ocorrer à luz das demais restrições existentes, pois é só assim que se pode avaliar exatamente se o direito, após a concretização da norma tributária investigada, persiste minimamente eficaz.

Finalmente, assim como no exame da essencialidade, a etapa relativa à investigação da *causalidade* pode ser estruturada na forma de um questionamento: “O exercício do Poder de Tributar por meio de normas jurídicas, sejam elas para instituir, sejam para arrecadar ou para fiscalizar o pagamento dos tributos, isto é, para a veiculação de obrigações tributárias em geral, é a causa eficiente da afetação, obstaculização ou eliminação do bem jurídico essencial à eficácia mínima do direito fundamental em análise?” A resposta negativa conduz à inexistência do efeito de confisco. Porém, a resposta positiva significa a presença desse efeito. Logo, a adoção da medida tributária está proibida.

### **C) Os modelos de resolução para aplicação aos casos futuros**

Os casos já julgados e os critérios deles extraídos permitem formular, por indução, os *modelos de resolução* para aplicação aos novos casos.<sup>405</sup> Trata-se da reunião dos elementos reiteradamente considerados nas decisões já adotadas e da sua estruturação na forma de regras gerais e abstratas. Elas, por sua vez, visam a auxiliar o aplicador do direito na busca de solução para os problemas envolvendo a proibição aos efeitos de confisco no direito tributário.

A sua construção depende, inicialmente, da identificação dos critérios segundo os quais um grupo de casos foi decidido em determinado sentido e dos elementos que se encontravam envolvidos no problema enfrentado.<sup>406</sup> A seguir, é preciso estruturar esses critérios e elementos na formulação de modelos de resolução. Eles, por sua vez, atuam como paradigmas de comparação aos casos futuros que venham a relacionar elementos semelhantes e que venham a conter os critérios indicados no modelo. Ou seja, a solução dos “novos” casos se encontra pré-definida pelo modelo construído como paradigma. E a sua aplicação é uma exigência que decorre do ideal de segurança jurídica e de previsibilidade, segundo os quais os casos semelhantes devem ser julgados de forma semelhante.<sup>407</sup>

Embora, é verdade, o juiz possa resolver os casos futuros de modo diferente do preconizado pelo modelo, isto é, por mais que lhe seja facultado decidir diversamente daquilo que eles prescrevem, a carga de argumentação exigida para que isso seja feito é bastante significativa.<sup>408</sup> O afastamento da regra criada a partir dos precedentes reclama uma farta e coesa fundamentação em torno da escolha realizada pelo juiz, pois, se assim não for, a decisão pode ser tachada arbitrária.<sup>409</sup> Quanto mais o julgador se distancia da solução sugerida pelo modelo de resolução, maior é o ônus argumentativo que ele atrai para sustentar a sua decisão. No entanto, o que precisa ficar claro é que a possibilidade de fuga da solução pré-definida pelo modelo de resolução não diminui a sua força normativa quando comparado às regras jurídicas deduzidas exclusivamente do texto legal. Isso porque o juiz pode não aplicar qualquer uma delas (modelos e regras previstas em lei) ao caso individual e concreto, desde que, é claro, fundamente a sua decisão. Ou seja, a

---

<sup>405</sup> LARENZ, *Metodologia...*, p. 411

<sup>406</sup> LARENZ, *Metodologia...*, p. 412 e p. 611.

<sup>407</sup> RAWLS, *A theory...*, p. 208.

<sup>408</sup> *Ibidem*, p. 208-209.

possibilidade de o magistrado se afastar do que fora prescrito não é uma característica exclusiva dos modelos de resolução. Ela ocorre também em relação às regras prescritas em lei.<sup>410</sup> Em resumo, os precedentes organizados em modelos de resolução vinculam os juízes tanto quanto – ou até mais do que – às regras jurídicas escritas e produzidas a partir dos textos elaborados pelo legislador. A razão que leva a essa conclusão é simples. É que os precedentes representam o produto final do processo de interpretação e criação de sentido que se dá ao texto legal. Antes deles, existe apenas o texto, uma mera “referência” que carece de mediação aos casos concretos. Depois deles, porém, o texto ganha um sentido específico, capaz de resolver pontualmente os problemas que relacionam determinados elementos e critérios comuns.

A Constituição Federal de 1988 previu expressamente a força normativa dos precedentes. Trata-se do art. 103-A, que possibilita ao Supremo Tribunal Federal construir modelos de resolução a partir das reiteradas decisões proferidas em matéria constitucional. Esses “modelos” possuem “efeito vinculante” aos demais órgãos do Poder Judiciário. O objetivo precípua da sua elaboração foi explicitado no parágrafo primeiro do referido artigo, a saber, os casos semelhantes devem ser tratados da mesma forma, como exigência à promoção da segurança jurídica. Eis o ponto que merece destaque relativamente a esse dispositivo. A coerência dos pronunciamentos judiciais, isto é, a uniformidade de entendimentos acerca dos casos semelhantes é um valor muito caro ao Estado de Direito brasileiro, razão pela qual os modelos de resolução precisam ser observados, estejam ou não cristalizados na forma de uma “súmula vinculante”.

Relativamente à proibição de confisco, tais modelos cumprem a função de regras destinadas à preservação da eficácia mínima dos direitos fundamentais. Eles estabelecem uma relação de precedência desses direitos diante das finalidades perseguidas pelas normas tributárias.

A sua construção é possível a partir da análise das decisões do Supremo Tribunal Federal invocadas ao longo do presente trabalho, segundo as quais se

---

<sup>409</sup> Ibidem.

<sup>410</sup> Sobre o uso da ponderação na aplicação das regras, vide: ÁVILA, *Teoria...*, p. 96.

identificam, reiteradamente, *dois elementos* relacionados entre si: “(i) os bens protegidos pelos direitos fundamentais e (ii) os efeitos irradiados pelas normas tributárias, sejam elas veiculadas por atos do Poder Legislativo ou do Poder Executivo.” De um modo geral, em todos os casos julgados, o Tribunal declarou que da aplicação das normas tributárias não pode resultar a ineficácia dos direitos fundamentais por elas restringidos. Os critérios repetidamente considerados para a explicitação desse entendimento foram os seguintes: “(iii) a essencialidade de alguns bens jurídicos para a manutenção de eficácia mínima aos direitos fundamentais,” que aponta para bens indisponíveis aos efeitos decorrentes da aplicação das normas tributárias e (iv) a relação de *causalidade* entre os efeitos dessas normas e a eliminação dos bens essenciais, de modo que, se a aplicação da norma tributária der causa à eliminação, obstaculização ou afetação de um desses bens indispensáveis, haverá o efeito de confisco. Tais dados são perceptíveis em todas as decisões investigadas.

A partir de então, é possível reunir esses elementos e critérios e formular um *modelo geral de resolução* para concretização do postulado normativo aplicativo da proibição de efeitos de confisco no direito tributário, qual seja: “Diante da essencialidade dos bens jurídicos indispensáveis à manutenção de eficácia mínima aos direitos fundamentais da liberdade, da propriedade e da existência humana digna, dentre outros, os Poderes Legislativo e Executivo estão proibidos de editar e de aplicar normas tributárias com finalidade fiscal ou extrafiscal, que tratem de obrigações patrimoniais ou comportamentais (instituição, majoração, arrecadação ou fiscalização do pagamento de tributos) cujos efeitos sejam capazes de causar diretamente a afetação, a obstaculização ou a eliminação desses bens jurídicos que integram o núcleo essencial de tais direitos.”

Especificamente no âmbito de cada um dos direitos fundamentais analisados acima, é possível construir três modelos de resolução individuais, a saber:

(i) Direito fundamental à existência digna – (HIPÓTESE) “Diante da essencialidade do atendimento às necessidades vitais básicas, individuais e familiares, capazes de promover minimamente o estado ideal de coisas protegido pelo direito à existência digna, vale dizer, integridade físico-corporal; possibilidade

de acesso à justiça; moradia individual e familiar (o que não se confunde com o direito de propriedade sobre um bem imóvel); alimentação mediante o consumo dos produtos integrantes da cesta básica; aquisição dos serviços essenciais à moradia, tais como energia elétrica, água, saneamento, bem como dos bens da mesma natureza, como geladeira, fogão, mobília essencial, etc; educação até o nível do ensino fundamental; proteção da saúde mediante a possibilidade de aquisição de medicamentos essenciais ao tratamento de patologias e mediante a manutenção da integridade físico-corporal por meio, inclusive, da contratação de serviços essenciais a esse fim (consultas médicas, fisioterapia, realização de exercícios físicos, etc.); lazer; possibilidade de aquisição de peças para o vestuário básico; higiene (produtos de limpeza e de higiene pessoal em geral); transporte por meio do sistema coletivo; previdência social pelo Regime Geral de Previdência Social mantido pelo Instituto Nacional de Seguridade Social ou por regimes aplicáveis aos servidores públicos; liberdade de exercício de trabalho, ofício ou profissão (cujo núcleo essencial, por sua vez, é definido abaixo); liberdade de locomoção; proteção dos dados sigilosos contra a divulgação a terceiros que não à Fazenda Pública, (CONSEQÜÊNCIA) os Poderes Legislativo e Executivo estão proibidos de editar e/ou de aplicar quaisquer normas tributárias cujos efeitos causem a afetação, a obstaculização ou a eliminação dos valores necessários ao pagamento das despesas realizadas para atendimento dessas necessidades vitais – sugerido em R\$ 1.607,11 (mil seiscentos e sete reais e onze centavos) -, bem como causem a afetação, a obstaculização ou a eliminação qualitativa desses bens vitais;

(ii) Direito fundamental ao livre exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão e à liberdade de exercício de atividade econômica – (HIPÓTESE) “Diante da essencialidade da preservação da liberdade de criação da empresa, da liberdade de escolha da profissão, da liberdade de organização e da liberdade de gestão dos negócios, concretizadas em bens jurídicos específicos como, por exemplo, liberdade de criar uma empresa e de escolher um ramo de atividade ou uma profissão; liberdade de concorrer e de disputar espaço no mercado; liberdade de produzir, de industrializar mercadorias (escolha de modelos, qualidades e a disponibilidade sobre os bens abaixo listados); liberdade de estruturação e de planejamento financeiro (elaboração de fluxo de caixa, programação financeira do negócio); liberdade de circular mercadoria e de prestar serviços; liberdade de funcionar e de manter o

estabelecimento de portas abertas, acessível ao público; liberdade de emitir notas fiscais; liberdade de contratar e de manter serviços essenciais como aqueles prestados por profissionais que operam funções imprescindíveis ao prosseguimento da atividade (empregados em geral, operadores de máquinas essenciais, contador, advogado, etc.), bem como os serviços de fornecimento de água, luz, etc.; liberdade de aquisição de equipamentos e bens essenciais à atividade (máquinas, mobília, computadores, etc.); possibilidade de manutenção da fonte geradora de renda (possibilidade de pagamento das despesas inerentes ao funcionamento do negócio); liberdade de obter lucro em quantia determinada (a seguir exposta); liberdade de precificação de produtos e serviços em quantia que seja suficiente à manutenção da fonte geradora de riqueza e à geração da quantia essencial de lucro; proteção de dados sigilosos contra terceiros que não o Estado (dados sobre planos de investimento, estratégias de conquista de mercado, de expansão dos negócios), (CONSEQÜÊNCIA) os Poderes Legislativo e Executivo estão proibidos de veicular e/ou aplicar quaisquer normas tributárias cujos efeitos venham a causar a afetação, a obstaculização ou a eliminação desses bens essenciais;”

(iii) Direito fundamental da propriedade – “Diante da essencialidade de preservação da possibilidade de ter e de fazer uso dos bens patrimoniais móveis, imóveis e semoventes (incluída a necessidade da realização de despesas essenciais à manutenção desses bens, como, por exemplo, despesas para manter íntegro um prédio, despesas com manutenção da funcionalidade de um veículo, etc.); da possibilidade de fruir livre e privadamente, no mínimo, do valor equivalente em dinheiro a 50% (cinquenta por cento) da renda líquida auferida pelo indivíduo, assim considerada após a dedução das parcelas em dinheiro destinadas ao atendimento das despesas inerentes à vida digna<sup>411</sup>, à liberdade e à manutenção da propriedade; manutenção da fonte geradora dessa renda; possibilidade de ter e de fazer uso do conteúdo econômico do patrimônio recebido em herança os Poderes Legislativo e Executivo estão proibidos de veicular e/ou aplicar quaisquer normas tributárias cujos efeitos venham a causar a afetação, a obstaculização ou a eliminação desses bens essenciais.”

---

<sup>411</sup> Sobre o assunto, retratando o posicionamento da doutrina alemã: ÁVILA, *Sistema...* p. 499.

Por fim, é possível formular outro modelo de resolução geral para orientar a proteção das demais zonas dos direitos fundamentais em análise (zonas de bens importantes e supérfluos), a saber: “Diante da necessidade de preservação dos bens importantes e supérfluos à eficácia mínima do direito fundamental, os Poderes Legislativo e Executivo somente poderão editar e aplicar normas tributárias capazes de restringir a disponibilidade do titular do direito sobre determinados bens protegidos se as medidas estatais forem compatíveis com os postulados da proporcionalidade e da razoabilidade.”

## CONCLUSÕES

1. A aplicação das normas tributárias produz efeitos patrimoniais e comportamentais que restringem a disponibilidade do titular de um direito fundamental sobre os bens jurídicos por ele protegidos. Esses efeitos podem ser mais ou menos intensos, assim considerados de acordo com a essencialidade do bem jurídico que restringem. Quanto mais essencial à eficácia mínima do direito for o bem, mais intensa é a restrição decorrente do efeito que o atinge.

2. O conteúdo de um direito fundamental é composto pelo conjunto de bens jurídicos essenciais, importantes e supérfluos que condiciona a existência de um estado ideal de coisas em que se realiza, com menor ou maior intensidade, esse direito como um valor, dotando-o de menor ou maior eficácia. Esses bens são ações, propriedades ou situações e posições jurídicas que devem estar disponíveis ao titular do direito.

3. O conteúdo de um direito fundamental pode ser estruturado segundo a essencialidade de determinados bens para a produção de um mínimo de eficácia individual. De acordo com esse critério, o conteúdo do direito pode ser dividido em três zonas distintas. A primeira é a dos bens *essenciais*, chamada de zona do núcleo essencial, na qual se encontram os bens indispensáveis à eficácia mínima do direito. A segunda é a zona dos bens importantes, integrada por bens não-essenciais, mas que têm destacada importância para a promoção de um grau mais elevado de eficácia individual ao direito. E a terceira zona é a dos bens supérfluos. Sem a disponibilidade sobre esses bens, o titular do direito deixa de gozar do nível máximo de eficácia. A sua ausência, porém, não afeta em nada a eficácia do direito no seu nível mínimo.

4. Os bens integrantes do núcleo essencial do direito gozam de proteção absoluta contra as restrições provocadas pelas manifestações do poder de tributar. Isto é, a disponibilidade do titular do direito sobre tais bens não pode ser afetada, obstaculizada ou impedida pela aplicação das normas tributárias. Esse nível de proteção é alcançável em virtude da análise de casos concretos nos quais o Supremo Tribunal Federal decidiu que o exercício do poder de tributar não pode impedir ou dificultar excessivamente o exercício do direito fundamental pelo seu titular. O exercício do direito é impedido ou dificultado em excesso quando é restringida a disponibilidade sobre um bem essencial. Essa restrição é chamada de excessiva.

5. A ineficácia do direito ocorre quando o seu titular está impedido ou cerceado de exercê-lo (excesso pleno), ou ainda, quando o direito não é capaz de produzir um mínimo do estado de coisas que o justifica como um direito individual (excesso restrito).

6. A proibição prevista na Constituição Federal de 1988 que veda utilizar tributos com efeito de confisco representa a aplicação do postulado da proibição de excesso no âmbito do direito tributário. Trata-se, então, do *postulado* da proibição aos efeitos de confisco. Ele proíbe que da aplicação das normas tributárias resulte a ineficácia do direito fundamental restringido, independentemente do motivo que esteja a justificar a adoção da medida estatal. O efeito de confisco ocorre toda vez que é violado o núcleo essencial do direito fundamental, isto é, quando o exercício do direito é impedido ou dificultado ao extremo pela aplicação de medidas tributárias. Esse efeito difere do confisco propriamente dito, o qual, por sua vez, significa a extinção do direito de propriedade do titular sobre um determinado bem.

7. O postulado da proibição aos efeitos de confisco diferencia-se dos postulados da proporcionalidade e da razoabilidade. O primeiro serve à proteção absoluta do núcleo essencial dos direitos fundamentais. O segundo e o terceiro servem à proteção dos bens importantes e supérfluos. A proporcionalidade em sentido estrito enfoca a comparação entre grau de promoção de um fim e grau de restrição a outro fim (colateral). Essa comparação, contudo, não ocorre

relativamente às restrições aos bens essenciais, pois restringi-los é algo proibido pelo postulado da proibição aos efeitos de confisco.

8. A proibição aos efeitos de confisco limita toda e qualquer manifestação do poder de tributar que seja capaz de causar as restrições excessivas, independentemente da finalidade buscada pela aplicação das normas tributárias (fiscal ou extrafiscal). Tal proibição alcança tanto as obrigações tributárias principais quanto as acessórias, tanto os tributos quanto as multas.

9. Dois são os exames inerentes à verificação do efeito de confisco. O primeiro é o da *essencialidade*, segundo o qual é preciso identificar se o bem jurídico atingido pelos efeitos da norma tributária é efetivamente essencial à eficácia mínima e individual do direito. O segundo é o da *causalidade*, que impõe verificar se a norma tributária é a causa da afetação, da eliminação ou da obstaculização da disponibilidade do titular do direito sobre o bem essencial atingido. Nesse exame da causalidade, é preciso analisar o direito fundamental à luz das demais medidas tributárias que estão a restringir a disponibilidade do titular do direito fundamental sobre os bens essenciais, visando a descobrir se, nesse contexto, o efeito da medida supostamente excessiva é a causa direta da violação ao núcleo essencial.

10. O núcleo essencial do direito fundamental da vida humana digna pode ser assim sugerido: integridade físico-corporal; possibilidade de acesso à justiça; moradia individual e familiar (o que não se confunde com o direito de propriedade sobre um bem imóvel); alimentação mediante o consumo dos produtos integrantes da cesta básica; aquisição dos serviços essenciais à moradia, tais como energia elétrica, água, saneamento, bem como dos bens da mesma natureza, como geladeira, fogão, mobília essencial, etc; educação até o nível do ensino fundamental; proteção da saúde mediante a possibilidade de aquisição de medicamentos essenciais ao tratamento de patologias e mediante a manutenção da integridade físico-corporal por meio, inclusive, da contratação de serviços essenciais a esse fim (consultas médicas, fisioterapia, realização de exercícios físicos, etc.); lazer; possibilidade de aquisição de peças para o vestuário básico; higiene (produtos de limpeza e de higiene pessoal em geral); transporte por meio do sistema coletivo; previdência social pelo Regime Geral de Previdência Social mantido pelo Instituto

Nacional de Seguro Social ou por regimes aplicáveis aos servidores públicos; liberdade de exercício de trabalho, ofício ou profissão (cujo núcleo essencial, por sua vez, é definido abaixo); liberdade de locomoção; proteção dos dados sigilosos contra a divulgação a terceiros que não à Fazenda Pública. Esse núcleo representa uma pauta básica de bens que deve ser igualmente protegida para todos os indivíduos.

11. O núcleo essencial do direito de liberdade é integrado a partir dos seguintes bens: liberdade de criar uma empresa e de escolher um ramo de atividade ou uma profissão; liberdade de concorrer e de disputar espaço no mercado; liberdade de produzir, de industrializar mercadorias (escolha de modelos, qualidades e a disponibilidade sobre os bens abaixo listados); liberdade de estruturação e de planejamento financeiro (elaboração de fluxo de caixa, programação financeira do negócio); liberdade de circular mercadoria e de prestar serviços; liberdade de funcionar e de manter o estabelecimento de portas abertas, acessível ao público; liberdade de emitir notas fiscais; liberdade de contratar e de manter serviços essenciais como aqueles prestados por profissionais que operam funções imprescindíveis ao prosseguimento da atividade (empregados em geral, operadores de máquinas essenciais, contador, advogado, etc.), bem como os serviços de fornecimento de água, luz, etc.; liberdade de aquisição de equipamentos e bens essenciais à atividade (máquinas, mobília, computadores, etc.); possibilidade de manutenção da fonte geradora de renda (possibilidade de pagamento das despesas inerentes ao funcionamento do negócio); liberdade de obter lucro em quantia determinada; liberdade de precificação de produtos e serviços em quantia que seja suficiente à manutenção da fonte geradora de riqueza e à geração da quantia essencial de lucro; proteção de dados sigilosos contra terceiros que não o Estado (dados sobre planos de investimento, estratégias de conquista de mercado, de expansão dos negócios).

12. A propriedade contém os seguintes bens em seu núcleo essencial: possibilidade de ter e de fazer uso dos bens patrimoniais móveis, imóveis e semoventes (incluída a necessidade da realização de despesas essenciais à manutenção desses bens, como, por exemplo, despesas para manter íntegro um prédio, despesas com manutenção da funcionalidade de um veículo, etc.); possibilidade de fruir livre e privadamente, no mínimo, do valor equivalente em

dinheiro a 50% (cinquenta por cento) da renda líquida auferida pelo indivíduo, assim considerada após a dedução das parcelas em dinheiro destinadas ao atendimento das despesas inerentes à vida digna<sup>412</sup>, à liberdade e à manutenção da propriedade; manutenção da fonte geradora dessa renda; possibilidade de ter e de fazer uso do conteúdo econômico do patrimônio recebido em herança.

13. Após a análise dos casos concretos enfrentados pelo Supremo Tribunal Federal e a reunião dos elementos e critérios reiteradamente reunidos nesses casos é possível formular o seguinte modelo de resolução de novos casos: “Diante da essencialidade absoluta ou relativa, quantitativa ou qualitativa dos bens jurídicos indispensáveis à manutenção de eficácia mínima aos direitos fundamentais da liberdade, da propriedade e da existência digna, dentre outros, os Poderes Legislativo e Executivo estão proibidos de editar e de aplicar normas tributárias com finalidade fiscal ou extrafiscal, que tratem de obrigações patrimoniais ou comportamentais (instituição, majoração, arrecadação ou fiscalização do pagamento de tributos) cujos efeitos sejam capazes de causar diretamente a afetação, a obstaculização ou a eliminação desses bens jurídicos que integram o núcleo essencial de tais direitos.

---

<sup>412</sup> Sobre o assunto, retratando o posicionamento da doutrina alemã: ÁVILA, *Sistema...*, p. 499.

## REFERENCIAS

ALEXY, Robert. *El concepto y la validez del derecho*. Tradução: Jorge M. Seña. 2. ed. Barcelona: Gedisa, 1997.

\_\_\_\_\_. *La institucionalización de la justicia*. Granada: Editorial Comares, 2005.

\_\_\_\_\_. On the structure of legal principles. *Ratio Juris*, Oxford, v. 13, n. 3, p. 294-304, sep. 2000.

\_\_\_\_\_. *Teoría de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 2001.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

ARIÑO ORTIZ, Gaspar. *Principios constitucionales de la libertad de empresa: libertad de comercio e intervencionismo administrativo*. Madrid: Marcial Pons, 1995.

\_\_\_\_\_. *Principios de derecho público econômico: modelo de estado, gestión pública, regulación económica*. 2. ed. Granada: Comares, 2001.

ARISTÓTELES. *Metafísica*. 1 Tradução: Edson Bini. Bauru, SP: EDIPRO, 2006.

ASCESÃO, José de Oliveira. *Direito civil: reais*. 5. ed. Coimbra: Coimbra, 1993.

ATALIBA, Geraldo. Regime jurídico da extrafiscalidade. *Justitia*, São Paulo, v. 28, n. 52, p. 101-115, 1966.

\_\_\_\_\_. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1966.

ÁVILA, Humberto. Antecipação de receita de ICMS, alteração reiterada e momentânea do prazo de recolhimento e do período de apuração já iniciado por meio de Decreto Estadual: análise da constitucionalidade e da legalidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 94, p. 140-155, jul. 2003.

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

\_\_\_\_\_. Estatuto do Contribuinte: conteúdo e alcance. *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, v. 1, n. 3, junho, 2001, p. 11. Disponível em: <http://www.direitopublico.com.br>> Acesso em 17 jan. 2006.

\_\_\_\_\_. Repensando o princípio da supremacia do interesse público sobre o particular. *Revista Trimestral de Direito Público*, São Paulo, v. 24, p. 159-180, 1999.

\_\_\_\_\_. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004.

\_\_\_\_\_. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

BAENA DEL ALCÁZAR, Mariano. La ordenación del mercado interior. In: GARRIDO FALLA, Fernando (Coord.) *El modelo económico en la Constitución española*. Madrid: Instituto de Estudios Económicos, 1981. v. 1. p. 167-303.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed., com notas de Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

\_\_\_\_\_. *Uma introdução à ciência das finanças*. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BARCELLOS, Ana Paula de. *Ponderação, racionalidade e atividade jurisdicional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

BARZOTTO, Luiz Fernando. Justiça social: gênese, estrutura e aplicação de um conceito. *Revista da Presidência da República*, Brasília, n. 48, p. 1-22. Disponível em: <<http://www.presidencia republica.gov.br>> Acesso em: 1 nov. 2005.

BENDA, Ernest. Dignidad humana y derechos de la personalidad. In: BENDA, Ernest et al. *Manual de derecho constitucional*. Tradução: Antonio López Pina. Madrid: Marcial Pons, 1996. p. 117-144.

\_\_\_\_\_. El estado social de derecho. In: BENDA, Ernest et al. *Manual de derecho constitucional*. Traducción Antonio López Pina. Madrid: Marcial Pons, 1996. p. 487-559.

BEULKE, Rolando; BERTÓ, Dalvio José. *Estrutura e análise de custos*. São Paulo: Saraiva, 2001.

BIAGI, Cláudia Perotto. *A garantia do conteúdo essencial dos direitos fundamentais na jurisprudência constitucional brasileira*. Porto Alegre: SAFE, 2005.

BORGES, José Souto Maior. *Introdução ao direito financeiro*. São Paulo: Max Limonad, 1998.

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

CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito constitucional*. 5. ed. Coimbra: Almedina, 1991.

CARVALHO, Paulo de Barros Carvalho. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2005.

CENCERRADO MILLÁN, Emilio. *El mínimo exento en Sistema Tributario Español*. Madrid: Marcial Pons, 1999.

ENTRENA CUESTA, Ramón El principio de libertad de empresa. In: Garrido Falla, Fernando (Coord.) *El modelo económico en la Constitución española*. Madrid: Instituto de Estudios Económicos, 1981. v. 1. p. 107-165.

ESSER, Josef. *Principio y norma em la elaboración jurisprudencial del derecho privado*. Traducción Eduardo Valenti Fiol. Barcelona: Bosch, 1961.

FACIN, Andréia Minussi. Vedação ao confisco tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 80, p. 7-19, maio 2002.

GARCIA DORADO, Francisco. *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación*. Madrid: Dykinson, 2002.

GARRIDO FALLA, Fernando. Introducción general. In: GARRIDO FALLA, Fernando (Coord.) *El modelo económico en la Constitución Española*. Madrid: Instituto de Estudios Económicos, 1981. v. 1, p. 18-101.

GIANNINI, A. D. *Istituzioni di diritto tributario*. 5. ed. Milano: Giuffrè, 1951.

GODOI, Marciano Seabra de. Extrafiscalidad y sus límites constitucionales. *Revista Internacional de Direito Tributário*, Belo Horizonte, v.1, n. 1, p. 219-262, jan./jun. 2004.

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

GONZÁLES NAVARRO, Francisco. *El estado social y democrático de derecho*. Pamplona: EUNSA, 1992.

GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

GRIZIOTTI, Benvenuto. *Principios de política, derecho y ciencia de la hacienda*. Traducción Enrique R. Mata. Madrid: Reus, 1935.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tributação e direitos fundamentais. In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.) *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 9-17.

GUASTINI, Ricardo. *Il diritto come linguaggio: lezioni*. Torino: G. Giappichelli, 2001.

HÄBERLE, Peter. A dignidade humana como fundamento da comunidade estatal. In: SARLET, Ingo Wolfgang (Org.) *Dimensões da dignidade: ensaios de filosofia do direito e direito constitucional*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005. p. 89-152.

\_\_\_\_\_. *La garantía del contenido esencial de los derechos fundamentales em la Ley Fundamental de Bonn: uma contribuição a la concepción de los derechos fundamentales y a la teoría de la reserva de la ley*. Traducción Joaquín Brage Camazano. Madrid: Dykinson, 2003.

HAYEK, Friedrich August von. *O caminho da servidão*. Tradução Anna Maria Capovilla, José Ítalo Stelle, Liane de Moraes Ribeiro. Rio de Janeiro: Biblioteca do Exército, 1994.

HECK, Philipp. *El problema de la creacion del derecho*. Traducción Manuel Enteza. Barcelona: Ariel, 1961.

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

HESSE, Konrad. *Elementos de direito constitucional da República Federal da Alemanha*. Tradução Luis Afonso Heck. Porto Alegre: Fabris, 1998.

\_\_\_\_\_. *A força normativa da constituição*. Tradução Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Fabris, 1991.

\_\_\_\_\_. Significado de los derechos fundamentales. In: BENDA, Ernest et al. *Manual de derecho constitucional*. Tradução: Antonio López Pina. Madrid: Marcial Pons, 1996. p. 83-115.

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

ISRAEL, Jean-Jaques. *Direito das liberdades fundamentais*. Tradução Carlos Souza. São Paulo: Manole, 2005.

KANT, Emmanuel. *Fundamentação da Metafísica dos Costumes*. Tradução Paulo Quintela. Coimbra: Coimbra, 1960.

KIRCHHOF, Paul. A influência de la constitución alemana em su legislación tributaria. In: GARANTIAS constitucionais del contribuyente. Tradução Cesar García Novoa. Valência: Tirant Lo Blanch, 1998. p. 25-49.

KLOEPFER, Michael. Vida e dignidade da pessoa humana. In: SARLET, Ingo Wolfgang (Org.) *Dimensões da dignidade: ensaios de filosofia do direito e direito constitucional*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005. p. 153-184.

LARENZ, Karl. *Derecho civil: parte general*. Tradução Miguel Izquierdo y Macías-Picavea. Madrid: Revista de Derecho Privado, 1978.

\_\_\_\_\_. *Metodologia da ciência do direito*. 3. ed. Tradução José Lamego. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997.

LIMA GONÇALVES, José Artur. *Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 1997.

LOEWESTEIN, Karl. *Teoría de la constitución*. Traducción Alfredo Gallego Anabitarte. 2. ed. Barcelona: Ariel, 1976.

LÓPEZ PINA, Antonio López. Prólogo. In: HÄBERLE, Peter. *Libertad, igualdad, fraternidad: 1789 como historia, actualidad y futuro del estado constitucional*. Traducción Ignacio Gutiérrez Gutiérrez. Madrid: Simancas, 1998.

LORENZETTI, Ricardo Luis. *Las normas fundamentales de derecho privado*. Santa Fe: Rubinzal-Culzoni, 1995.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 1995.

MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego. *La protección del mínimo existencial en el ámbito del IRPF*. Madrid: Colex, 2001.

MARTÍNES DE PÍSON, Juan Arrieta. *Técnicas desagravatorias y deber de contribuir*. Madrid: McGraw Hill, 1999.

MEDINA GUERRERO, Manuel. *La vinculación negativa del legislador a los derechos fundamentales*. Madrid: MacGraw-Hill, 1996.

MENDES, Gilmar Ferreira. *Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

MENDONÇA, Maria Luiza Vianna Pessoa de. Multas tributárias – efeito confiscatório e desproporcionalidade – tratamento jusfundamental. In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.) *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 241-259.

MIRANDA, Jorge. *Manual de direito constitucional*. 3. ed. Coimbra: Coimbra, 2000. v.4: Direitos Fundamentais.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade*. Tradução: Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NEVES, Antônio Castanheira. *O actual problema metodológico-jurídico no seu horizonte filosófico*. Conferência ministrada em Porto Alegre, RS, na Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, dias 16 a 27 out. 1995.

PALAO TABOADA, Carlos Palao. El principio de capacidad contributiva como criterio de justicia tributaria: aplicación a los impuestos directos e indirectos. In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.) *Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo Barros Carvalho*. p. 285-303.

PAPIER, Hans-Jürgen. Ley fundamental y orden económico. In: BENDA, Ernest et al. *Manual de derecho constitucional*. Tradução: Antonio López Pina. Madrid: Marcial Pons, 1996. p. 561-612.

PECES-BARBA MARTÍNEZ, Gregório. *Lecciones de derechos fundamentales*. Con la colaboración de Rafael de Asís Roig y Maria Del Carmen Barranco Avilés. Madrid: Dykinson, [s.d.]

PÉREZ ROYO, Javier. *Curso de derecho constitucional*. 4. ed. Madrid: Marcial Pons, 1997.

RAWLS, John. *A theory of justice*. Oxford: Oxford University, 1999.

RODRIGUEZ BEREIJO, Álvaro. Jurisprudencia onstitucional y principios de la Imposición. In: GARANTIAS constitucionais del contribuyente. Valência: Tirant Lo Blanch 1998. p. 127-180.

RODRIGUEZ DE SANTIAGO, José M. *La ponderación de bienes e intereses en el derecho administrativo*. Madrid: Marcial Pons, 2000.

SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

STEICHEN, Alain. La justice fiscale entre la justice commutative et la justice distributive. *Archives de philosophie du droit: L'Impôt*, Paris, v. 46, p. 242-279, 2002.

TAVARES, André Ramos. *Direito constitucional econômico*. São Paulo: Método, 2003.

TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del estado y de los contribuyentes: besteuermoral und steuermoral*. Tradução: Pedro M. Herrera Molina. Madrid: Marcial Pons, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 2: os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3: os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia.