

Ernani Varjal Medicis Pinto

Princípio do Não Confisco

A necessária abordagem em conjunto com os princípios da isonomia, capacidade contributiva e da proporcionalidade

IBET – Instituto Brasileiro de Direito Tributário

Trabalho de Conclusão do Curso de Pós - Graduação

Recife, março de 2010

ÍNDICE

1. Introdução	p. 02
2. A atividade tributária estatal	p. 03
2.1. <i>O poder de tributar como decorrência lógica da essência do Estado</i>	
2.2. <i>O poder de tributar como poder de destruir</i>	
2.3. <i>Fundamento do poder de tributar</i>	
3. A Constituição e os princípios constitucionais	p. 06
4. O princípio da igualdade	p. 07
4.1. <i>A capacidade contributiva como desdobramento do princípio da igualdade</i>	
5. O princípio da capacidade contributiva	p. 10
5.1. <i>Conceito da capacidade contributiva</i>	
5.2. <i>Estrutura da capacidade contributiva</i>	
5.3. <i>Limitações ao princípio da capacidade contributiva</i>	
6. O princípio da não confiscatoriedade	p. 14
6.1. <i>O efeito confiscatório do tributo como conceito jurídico indeterminado</i>	
6.2. <i>O confisco na história</i>	
6.3. <i>Algumas definições de tributos confiscatórios</i>	
6.4. <i>Autonomia do princípio justributário da confiscatoriedade</i>	
6.4.1. <i>Posturas negativas quanto ao princípio da não confiscatoriedade</i>	
6.4.2. <i>Posturas afirmativas quanto ao princípio da não confiscatoriedade</i>	
6.4.2.1. <i>A não confiscatoriedade como decorrência lógica da proteção ao direito de propriedade</i>	
6.4.2.2. <i>A não confiscatoriedade como um dos postulados da justiça fiscal</i>	
6.4.2.3. <i>O princípio da não confiscatoriedade propriamente dito</i>	
7. O princípio da não confiscatoriedade como princípio da proporcionalidade tributária	p. 24
7.1. <i>O princípio da proporcionalidade</i>	
7.1.1. <i>A estrutura do princípio da proporcionalidade</i>	
7.2. <i>O princípio da proporcionalidade como limite do excesso no direito tributário</i>	
8. Conclusão	p. 29
9. Referências bibliográficas	p. 31

1. Introdução

O presente estudo almeja abordar alguns princípios limitadores do poder de tributar do Estado. A tributação, sabe-se, é instrumento indispensável para o Estado prover os recursos indispensáveis às realizações dos objetivos fundamentais, assim estabelecidos pelo legislador constituinte, legítimos representantes do povo. Por outro lado, é dever de todo cidadão suportar, na proporção de suas capacidades, a carga impositiva, enquanto membro integrante da sociedade, concorrendo proporcionalmente para obtenção das despesas a serem destinadas aos gastos públicos.

Em torno desse ciclo fiscal, o poder de tributar do Estado implicando o dever de submissão aos tributos na medida das riquezas de cada um contraposto ao respeito dos direitos dos contribuintes, surgirão várias questões as mais tormentosas possíveis e muitas vezes insolúveis sobre as quais deve o intérprete se aventurar.

Ocorre, e isso é consenso geral das pessoas médias, que paira em torno do dever de pagar tributos atribuído aos contribuintes uma certa rejeição, que é justificada pelo excesso da carga tributária existente e, em parte, pela não contrapartida estatal no cumprimento de seus misteres constitucionais. Entre Estado e cidadão/contribuinte, vive-se, como o denominou Geraldo Ataliba, uma *dialética da tensão*.

A grande questão, portanto, é saber qual o limite ao Estado? Quando o poder de tributar chega à desmedida do poder de destruir? Sem dúvida, a Constituição Federal de 1988, caracterizando-se como sendo uma das mais avançadas do mundo quanto ao sistema tributário estruturado, assegurou vários direitos em favor dos cidadãos contribuintes. São esses direitos garantes dos cidadãos de não sofrerem imposições fiscais que excedam suas possibilidades. São limites ao poder de tributar.

Mais especificamente, cuidar-se-á do direito fundamental introduzido na *Constituição Tributária brasileira* pelo princípio constitucional segundo o qual ninguém deverá suportar um tributo com efeito confiscatório (art. 150, inciso IV, da Constituição Federal). Assim, o presente estudo concentrar-se-á em determinar a

partir de que momento o Estado na tributação ultrapassa os limites da constitucionalidade, impondo um tributo com efeito confiscatório.

Definir o que seja, entretanto, tributo confiscatório é meta não alcançada pelos mais diversos estudiosos que se propuseram a tal mister. Goza tal princípio de muita imprecisão, pouco estudo, enfim, grande silêncio, legislativo, jurisprudencial e doutrinário, o que só vem a dificultar o presente estudo e, ao mesmo tempo, estimulá-lo.

Nossa proposta, dessa forma, consiste em proceder a um estudo dos princípios constitucionais tributários da igualdade, da capacidade contributiva e da proporcionalidade, principalmente, pois serão de grande valia para a compreensão do princípio que veda a utilização de tributo com efeito confiscatório.

Ver-se-á, ao longo do estudo, que os caminhos, os quais conduzem ao desenlace desse princípio constitucional, está ligado a uma interpretação sistemática e construtiva de nosso direito. Cada norma tem uma função própria no ordenamento jurídico, a qual também é determinada por outras normas, fato esse impositivo da necessidade de recorrer-se a outros princípios constitucionais para o desenvolvimento deste trabalho.

2. A atividade tributária estatal

2.1. O poder de tributar como decorrência lógica da essência do Estado

O Poder de Tributar (“*Potestad Tributaria*”) do Estado, fundamentando-se na soberania estatal, decorre do próprio conceito e natureza do Estado¹. A *Potestad Tributaria*, dentro da concepção do Estado de Direito (considerando-o como “*o Estado da Constituição, que arrola os direitos e as garantias fundamentais do cidadão como limites à intervenção, assegura a legalidade e a*

¹ Entendendo-se Estado, na lição de Souto Maior Borges, “*como uma comunidade jurídica total ou nacional e uma organização preordenada à realização de certos fins, no exercício de suas atribuições, desenvolve através de seus agentes e órgãos, atividades de natureza diversa (políticas, sociais, administrativas, econômicas, financeiras, etc.)*”. Cf. BORGES, José Souto Maior. *Iniciação ao direito financeiro*. Recife: Imprensa Universitária, 1966, p. 9-10.

separação de poderes”²), está sujeita ao ordenamento jurídico, sobretudo, à Constituição, não sendo, pois, arbitrário o seu poder.

Da limitação ao poder tributário, exurgirão inúmeros dissensos a respeito da atividade tributante do Estado. Uma coisa, contudo, é certa: a tributação é desejável pelos indivíduos componentes da sociedade, na qualidade de membros da sociedade. Em outras palavras, é do interesse público que o Estado obtenha receitas através da tributação. Talvez, se se proceder a uma pesquisa, constate-se que a maioria esmagadora da população desejaria não ser tributada, porém mister é diferenciar interesse público do interesse individual, particular de cada cidadão, questão essa tão bem tratada por Celso Antônio Bandeira de Mello ao conceituar o “interesse público”.

Com efeito, o interesse público não se confunde com o interesse de cada pessoa singularmente considerada, dissociado da idéia de conjunto, de uma vida em comum, em sociedade. O interesse público, segundo Celso Antônio, “*deve ser conceituado como o interesse resultante do conjunto de interesses que os indivíduos pessoalmente têm quando considerados em sua qualidade de membros da sociedade e pelo simples fato de o serem*”.³

É do interesse dos cidadãos, integrantes do Estado, que se proceda à tributação para a consecução dos fins estatais (atividades de diversas naturezas), razão de ser de sua existência. A tributação é algo ínsito à natureza estatal, sendo inconcebível, se não impossível, admiti-lo sem tal poder. Na verdade, consentindo em ser tributado, o povo espera, por parte do Estado, a sua contraprestação, direta ou indiretamente, gerando benefícios para toda a sociedade.

2.2. O poder de tributar como poder de destruir

O cerne da questão reside no fato de que a *postetad tributária* guarda grande simetria com a restrição da liberdade. Convivem liberdade e tributação

² DERZI, Misabel Abreu Machado in BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 10.

³ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 59.

num relacionamento essencialmente dialético. Não é à toa que Ricardo Lobo Torres, com grande propriedade, anotou que “*o relacionamento entre liberdade e tributo é dramático, por se afirmar sob o signo da bipolaridade. O tributo é garantia da liberdade e, ao mesmo tempo, possui a extraordinária aptidão para destruí-la*” (grifou-se).⁴

Essa correlação entre tributo e liberdade já foi amplamente discutida em vários julgados norte-americanos. O Juiz John Marshall, no caso *McCulloch v. Maryland*, assinalou: “*the power to tax involves the power to destroy*”; ou como defendido por Buchanan, “*o tributo implica sempre perda de uma parcela da liberdade (one degree of freedom is lost)*”, sendo o poder de tributar comparável ao poder de expropriar (*the power to tax is simply the power to taking* ou *taxing and taking are identical*)⁵. Dessa forma, toda e qualquer excessiva carga tributária deverá ser rechaçada pela sociedade, irá de encontro aos interesses individuais de cada pessoa, bem como ao interesse público, interesse de cada cidadão, considerado esse enquanto integrante da sociedade.

2.3. Fundamento do poder de tributar

O poder de tributar é inerente à existência do Estado e imprescindível para a obtenção de seus fins. Deve-se situar seu nascedouro no espaço compreendido pelos direitos humanos e, por eles, é totalmente limitado. Não é um fim a serviço do Estado, mas um instrumento sob sua responsabilidade a serviço dos cidadãos.

Nesse sentido, só cairá ao gosto dos cidadãos (interesse público) os tributos que respeitarem os direitos humanos, garantia mínima de cada um para assegurar uma certa dignidade e tranquilidade, evidenciando-se por completo a grande responsabilidade das Supremas Cortes em não só salvaguardar a Constituição tributária, mas também e, principalmente, o interesse público. Diante disso, pode-se concordar, em

⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Vol. III. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 5.

⁵ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. p. 52.

parte, com o juiz da Suprema Corte americana, Holmes, no caso *Panhandel Oil Co. v. Mississippi*, ao assinalar que “o poder de tributar não é o poder de destruir enquanto esta Corte funcionar (*the power to tax is not the power to destroy while this courts sits.*).

Se é certo que o tributo encerra um dever patrimonial que o indivíduo tem de suportar para viver em coletividade,⁶ não menos escorreito é afirmar o direito de que se reveste este mesmo indivíduo de apenas ser tributado na medida de suas possibilidades. Dentro dessa perspectiva é que deve se orientar o Estado Fiscal: tributar o cidadão proporcionalmente conforme suas riquezas, preceito basilar para a efetivação da justiça fiscal.

Acontece, contudo, com muita freqüência de o Estado pretender sujeitar o cidadão contribuinte a tributos excessivos, fazendo de seus direitos fundamentais tábua rasa, daí a norma tributária ser rejeitada pela sociedade, a qual a entende como mais uma forma de usurpação por parte do Estado de patrimônio privado. A norma tributária, portanto, tem feição de norma de rejeição social,⁷ pois não respeita os direitos fundamentais do contribuinte.⁸

Da busca no aferir-se das possibilidades de cada um em contribuir com o Fisco, é que emergirá a importância dos princípios constitucionais tributários da igualdade, capacidade contributiva, da não-confiscatoriedade, da proporcionalidade, dentre outros. Esses princípios pautarão o poder de tributar do Estado para que não exceda seus limites, vindo a ter contornos de destruição (*power to tax as a power to destroy*).

3. A Constituição e os princípios constitucionais

⁶ Cf. PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da proporcionalidade e o direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 101-103.

⁷ Cf. MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Breves comentários sobre a capacidade contributiva*. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 10. São Paulo: Dialética, 1996, p. 12-13.

⁸ O caráter de direito fundamental das garantias tributárias dos contribuintes tem se pacificado na doutrina, através da interpretação do art. 5º, § 2º, da Constituição Federal, como também se tem aludido ao seu *status* de “cláusula pétrea tributária” (art. 5, § 2º, c/c art. 60, § 4º, inciso IV, da Constituição). Vide: CAMPOS, Dejalma. *As cláusulas pétreas tributárias*. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 09. São Paulo: Dialética, 1996, p. 33; AMARO, LUCIANO. *As cláusulas pétreas e o direito tributário*. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, n. 21, 1997, p. 71-78; TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. p. 7-35.

Modernamente, a Constituição é entendida como um complexo sistema normativo composta por princípios e regras. De fato, concebe-se que os princípios e as regras são espécies do gênero norma jurídica, não subsistindo mais aquela velha polêmica sobre a normatividade ou não dos princípios.

O princípio, por sua vez, nas precisas palavras de Celso Antônio Bandeira de Mello, “*é mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico*”.⁹

Assumem os princípios jurídicos grande importância para defesa dos direitos fundamentais, pois estes se expressam na ordem jurídica por intermédio dos princípios constitucionais. Logo, as garantias asseguradas pelo sistema constitucional tributário, sem dúvida, compõem o rol de direitos fundamentais do cidadão, revelando, na condição de direitos fundamentais, o caráter principiológico.

São os princípios as normas fundantes de todas as outras, revestindo-se de caráter de substantivação, ou seja, normas não somente hierarquicamente superior, condicionantes de validade das inferiores, mas, em especial, de onde as demais normas tiram seu próprio alcance, finalidade e conteúdo. Assim, a interpretação de qualquer norma jurídica tirará não apenas seu fundamento de validade do princípio (relação meramente formal), norma superior, mas também sua finalidade, significação e conteúdo dentro do sistema, como muito colocou irretocavelmente o Prof. Celso Antônio em seu conceito de princípio.

Em excelente monografia sobre a estrutura da norma-princípio, Willis Santiago Guerra Filho alude à diferença da estrutura lógico-deôntica do princípio relativamente à norma-regra.¹⁰ A regra jurídica tem sua hipótese de incidência (previsão abstrata da ocorrência de um fato) ligada ao conseqüente jurídico por meio de um *functor deôntico*. Estabelece-se a causalidade jurídica entre antecedente e

⁹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. p. 747-748.

¹⁰ Cf. GUERRA FILHO, Willis Santiago. *Sobre o princípio da proporcionalidade*. Anuário do Mestrado em Direito. Recife: Imprensa Universitária, n. 6, 1993, p. 255-259.

conseqüente através do disjuntor deôntico. Então, pode-se resumir a estrutura da regra jurídica pela fórmula kelseniana “*dado A deve ser B*”.

Na estrutura do princípio jurídico, por sua vez, não há a relação imputacional antecedente/conseqüente da regra, mas a prescrição de um valor, o qual adquiriu positividade ao ser introduzido no ordenamento jurídico.

Os princípios são normas de aplicação geral e indeterminada, ao contrário das regras, editadas para regulamentar situações concretas. O relacionamento das regras com o ordenamento jurídico é no âmbito da validade, eis que regras colidentes são excludentes, pois incabível duas regras atribuindo conseqüências antagônicas a uma mesma situação fática. Os princípios, ao revés, não são excludentes entre si, pois não estão sujeitos à teoria do tudo ou nada (dimensão da validade), porque suas relações se dão na dimensão do peso. No conflito entre princípios, não haverá uma relação excludente, como nas regras, mas uma relação de ponderação, de harmonização, dando-se preponderância àquele princípio com maior importância e peso, no caso concreto.

4. O princípio da igualdade

Os princípios constitucionais, como anteriormente dito, são espécie do gênero norma jurídica caracterizados, dentre outros aspectos, pelo grau de *abstração* e de *determinabilidade*. Em outras palavras, por serem vagos, imprecisos e indeterminados, tais normas – não sendo tão facilmente aplicadas ao caso concreto – carecem de mediação concretizadora seja pelo juiz, seja pelo legislador.¹¹

Justamente em razão da indeterminabilidade conceitual dos princípios, grande parte deles tem âmbito de atuação muito próximo ao de outros, o que leva, não raro, muitos intérpretes a confundir cada um dos princípios e, até mesmo, a considerá-los inutilizáveis ou destituídos de qualquer eficácia dentro do ordenamento.

¹¹ Cf. CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional*. p. 165-170. Vide, a respeito item 3, onde sucintamente se discorre sobre normas, princípios e regras jurídicos.

Com essas observações, ingressa-se na análise da igualdade, valor positivado na ordem constitucional por intermédio de um princípio jurídico. Logicamente, pelas peculiaridades da norma veiculante do valor “igualdade”, o jurista depara com a imprecisão de delimitar-lhe o conteúdo, mas não o impede de aperceber-se de sua noção.

Pelo senso geral e comum de igualdade, tem-se que todos iguais devem ser tratados uniformemente. Tal noção, precária diga-se, pode ser um pouco mais aprofundada, nas belas e nobres palavras do jurista Rui Barbosa: “*a regra da igualdade não consiste senão em aquinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualam*”.¹² Essa sim seria a verdadeira igualdade: a igualdade material, de forma que todos aqueles que se enquadrassem numa mesma situação receberiam o mesmo tratamento jurídico, enquanto as pessoas em situações desiguais receberiam disciplinamento jurídico distinto. Assim, o problema da isonomia centra-se no critério com base no qual pode afirmar-se estarem certas pessoas na mesma situação ou não, sendo, em consequência, iguais ou desiguais na forma da lei.

4.1. A capacidade contributiva como desdobramento do princípio da igualdade

No Direito Tributário, muitos estudiosos, a exemplo de José Maurício Conti, com base na doutrina do Prof. Celso Antônio, interpretam o princípio da capacidade contributiva como desdobramento do princípio da igualdade tributária, pois a capacidade contributiva seria o critério de *discrímen* para a concretização da igualdade.¹³

Não devem prosperar, contudo, as teses segundo as quais o princípio da igualdade se resumiria no da capacidade contributiva. É certo que ambos são muito próximos, porém a igualdade tem âmbito de atuação muito mais

¹² BARBOSA, Rui. *Oração aos moços*. 16. ed. Rio de Janeiro: Ediouro, 1999, p. 55.

¹³ Cf.: CONTI, José Maurício. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1996, p. 25-28 e p. 44.

abrangente.¹⁴ Ora, a capacidade contributiva é apenas um dos critérios para concretizar-se a igualdade.

Admitir a hipótese do princípio da igualdade restrita ao âmbito de atuação da capacidade contributiva equivale a negar-lhe *operatividade eficaz*, ignorar-lhe, no dizer de Francisco de Campos, o posto de “*primeira e mais fundamental das limitações à política legisferante*”.¹⁵ Levaria, inevitavelmente, a retirar o manto protetor da igualdade de situações em que o princípio da capacidade contributiva não conseguiria atingir o ideal da justiça tributária.

Mire-se no exemplo de Gilmar Mendes ao referir-se aos benefícios concedidos em incompatibilidade com a isonomia. Assim, ocorrendo a concessão de vantagens ou benefícios (tributários) a determinados segmentos ou grupos com grande capacidade econômica para suportar os encargos sem contemplar outros que se encontrem em condições idênticas, não haveria a rigor violação à capacidade contributiva, mas certamente haverá ao da igualdade. A norma em si considerada não é inconstitucional por violar princípio algum, no caso, constitucional tributário, mas o é por, ao ser inserta no sistema, conferir disciplina diferenciada a situações substancialmente assemelhadas.¹⁶

Nessa situação, em sede de controle da constitucionalidade, o princípio a ser utilizado como fundamento de invalidação da norma seria o da igualdade. Pleitear-se-ia numa medida judicial: a supressão de benefício, a inclusão dos eventualmente excluídos ou a edição de nova regra que condicione a outorga do benefício a determinados grupos arbitrariamente excluídos. Tudo em arrimo com o princípio da igualdade.

5. Capacidade contributiva

¹⁴ Cf. CASANOVA, Gustavo J. Naveira de. *El principio de no confiscatoriedad – estudio en España y Argentina*. Madrid: McGraw-Hill, 1997, p. 134.

¹⁵ CAMPOS, Francisco. *Direito constitucional*. Vol. II. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1956, p. 30.

¹⁶ Cf. MENDES, Gilmar Ferreira. *Jurisdição constitucional: controle de normas no Brasil e na Alemanha*. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 206-209.

Para ter-se uma noção do que efetivamente o constituinte quis significar com a vedação de tributos com efeito confiscatório, como já advertido acima, há de inevitavelmente abordar outros princípios coligados, pois ao se aplicar um princípio, em verdade, está-se aplicando toda a Constituição. Por isso, passar-se-á a analisar o princípio da capacidade contributiva, o qual guarda grande intimidade com o que veda o tributo com efeito de confisco, a ponto de alguns considerarem este mera decorrência daquele.

5.1. Conceito da capacidade contributiva

A capacidade contributiva, para alguns, como já dito, seria mera decorrência da igualdade; seria a técnica utilizada para realização do princípio da igualdade. Posição essa defendida por Luciano Amaro,¹⁷ que entende serem iguais os que tiverem igual capacidade contributiva, sendo ela o critério de averiguação da igualdade, o critério legitimador das discriminações. Há uma concepção, bastante questionada diga-se, defendida por Grizziotti, renomado tributarista italiano, segundo a qual a capacidade contributiva seria a *causa última da obrigação tributária*. No entanto, tal tese não procede, pois, como explica Hugo de Brito Machado, a obrigação tributária tem por causa a lei (hipótese de incidência) e a ocorrência de um fato (fato tributável). A lei é a causa mediata; o fato, a imediata.¹⁸

Se é certo que a capacidade contributiva está intimamente ligada à idéia de justiça tributária e de igualdade, com esta, contudo, não se confunde, apesar de decorrer dela, sendo princípio autônomo com sede na Constituição Federal, art. 145, § 1º. Igualmente, não se deve ter por válida a tese italiana que considera a capacidade contributiva causa última da tributação, ao menos num sistema de direito positivo como o brasileiro. Ora, viu-se que o poder de tributar do Estado nasce como instrumento para atingir suas finalidades, portanto é esse poder a causa última para tributar, enquanto que

¹⁷ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 130 e ss. Também nesse sentido Hugo de Brito Machado, afirmando que a capacidade econômica é critério suficiente para a discriminação em matéria tributária, visando a tratar desigualmente aos desiguais (Vide MACHADO, Hugo de Brito *Os princípios jurídicos da tributação na constituição de 1988*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2000, p. 59-62).

¹⁸ Cf. MACHADO, Hugo de Brito *Os princípios jurídicos da tributação na constituição de 1988*. p. 65-67.

a causa primeira (imediate) é a lei. O princípio da capacidade contributiva, por sua vez, é mandamento norteador dessa relação, é uma garantia constitucional do contribuinte.

Segundo Ives Gandra da Silva Martins, “a capacidade contributiva diz respeito aos limites de sujeição fiscal a que o patrimônio de um contribuinte está submetido”.¹⁹ Para Geraldo Ataliba, a capacidade contributiva pode ser entendida como a “real possibilidade de diminuir-se patrimonialmente o contribuinte, sem destruir-se e sem perder a possibilidade de persistir gerando riqueza como lastro à tributação”.²⁰

Importante, agora, faz-se distinguir a capacidade contributiva da capacidade econômica, eis que o professor Ives Gandra, ao seu conceito de capacidade contributiva, complementa-o arrematando: “a capacidade econômica concerne ao potencial econômico do contribuinte, mesmo que fora da alçada da imposição”.²¹ Infere-se, portanto, que a capacidade contributiva é a capacidade econômica do contribuinte, juridicamente vinculado por norma tributária.

José Maurício Conti, em monografia sobre o princípio em epígrafe, analisando-o, entende que o mesmo ser abordado sob dois aspectos: o estrutural e o funcional:

“O primeiro deles (estrutural) é aquele segundo o qual a capacidade contributiva é um aptidão para suportar o ônus tributário, a capacidade de arcar com a despesa decorrente do pagamento de determinado tributo.

O segundo (funcional) é aquele pelo qual vê-se a capacidade contributiva como critério destinado a diferenciar as pessoas, de modo a fazer com que se possa identificar que são os iguais, sob o aspecto do Direito Tributário, e quem são os desiguais, e

¹⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Breves comentários sobre a capacidade contributiva*. p. 13. O referido autor, em outra obra, afirma: “contributiva é a capacidade do contribuinte relacionada com a imposição específica ou global, sendo, portanto, dimensão econômica particular de sua vinculação ao poder tributante, nos termos da lei” (BASTOS, Celso Ribeiro e MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à constituição do Brasil*. Vol. 6. Tomo - I. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 57-58).

²⁰ ATALIBA, Geraldo. *Progressividade e capacidade contributiva*. apud CONTI, José Maurício. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. p. 32.

²¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Breves comentários sobre a capacidade contributiva*. p. 13

em que medida e montante se desigalam, a fim de que se possa aplicar o princípio da igualdade com o justo tratamento a cada um deles.^{22,}

Do mesmo modo, José Domingues de Oliveira que entrevê no princípio da capacidade contributiva o aspecto objetivo (ou absoluto) e o subjetivo (ou relativo), o primeiro tido como pressuposto da tributação (riqueza existente apta a ser tributada), o segundo parcela dessa riqueza, considerada na individualidade das condições pessoais (como critério da graduação da tributação).²³

5.2. Estrutura da capacidade contributiva

Como visto, a capacidade contributiva pode ser abordada sob dois aspectos: estrutural (ou objetivo ou absoluto) e funcional (ou subjetivo ou relativo). Essa distinção é de extrema importância, haja vista que o tributo que não a respeite estará, provavelmente, na seara da confiscatoriedade.

Sob o prisma da objetividade, a capacidade significa a existência de riqueza suscetível de ser revertida para o Estado. Nesse ponto, quer-se dizer que essa riqueza só existirá a partir do momento em que exceder aquilo a que a doutrina comumente denomina de *mínimo vital*. Apesar da dificuldade que ronda em torno de sua definição,²⁴ pode-se conceituar o mínimo vital como sendo os recursos destinados às necessidades básicas do cidadão, imprescindíveis para sua sobrevivência, analisado em contraste com a conjuntura sócio-econômico-cultural.

Ainda que o contribuinte revele capacidade econômica, isto é detenha riquezas aptas a serem tributadas, há de observar-se se a tributação desta parcela irá ou não afetar o mínimo vital. Em afetando, o tributo é confiscatório. O problema, já alardeado, é saber o que se deve conceber efetivamente por necessidades

²² CONTI, José Maurício. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. p. 33.

²³ Cf. OLIVEIRA, José Marcos Domingues. *Direito tributário: capacidade contributiva*. Rio de Janeiro: Renovar, 1988, p. 36.

²⁴ Cf. CONTI, José Maurício. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. p. 53-55; TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. p. 138-145.

básicas vitais de cada um. Ao menos, já se sabe que a tributação incidente sobre a riqueza econômica não apta a destinar-se ao Estado é confiscatória.

No que toca ao aspecto funcional da capacidade contributiva, a preocupação maior é a do tratamento isonômico. Todos têm de contribuir, na proporção de sua capacidade contributiva, para o Fisco. Então, quanto mais renda possuir determinado contribuinte maior deverá ser sua carga tributária.

Nessa linha de raciocínio, porém, a prudência deve ser redobrada, na medida em que o Estado, em sua ferocidade tributária, não se atém a essa medida, ultrapassando-a, fazendo com que suas imposições fiscais saiam da esfera da constitucionalidade, tornando-se excessivas, adentrando na seara da inconstitucionalidade.

Vê-se, em suma, que a capacidade contributiva (art. 145, §1º da Constituição Federal) é cerceada pelo princípio da não confiscatoriedade (art. 150, IV da CF/88). Tributando-se a riqueza aquém da capacidade contributiva, dá-se a confiscatoriedade, atingindo-se o mínimo vital; tributando-se além, o confisco também se configura.

5.3. Limitações ao princípio da capacidade contributiva

O princípio da capacidade contributiva está previsto no art. 145, § 1º, da Constituição Federal de 1988. A forma como foi descrita o princípio da capacidade contributiva no preceito constitucional gera alguns questionamentos de ordem prática. Com efeito, dispõe a Carta Magna:

“Art. 145. (...)

§1º. Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (...).”

No anteprojeto elaborado pela Comissão Afonso Arinos, o princípio da capacidade contributiva assim vinha manifestado:

“Art. 149. Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados pela capacidade econômica do contribuinte segundo critérios fixados em lei complementar”.

A disposição literal do art. 145, § 1º, da Constituição Federal, acima transcrito, induz a conclusão primeira de que o princípio da capacidade contributiva só se aplicaria aos impostos, e não a todas as espécies tributárias. Ora, não se pode afirmar que se trata de mero descuido do legislador constituinte, em vez de “tributos”, estabelecer o condicionamento ao referido princípio apenas aos “impostos”. Pelos termos nos quais foi proposto, a conclusão é inegável: o âmbito de eficácia do princípio, em tese, restringe-se aos impostos.²⁵

No entanto, o princípio da capacidade contributiva é desdobramento do princípio da isonomia tributária. Logo, mesmo que tenha sido a vontade do legislador constitucional limitar sua aplicação apenas aos impostos, essa orientação não deve prevalecer, pois o princípio da igualdade não comporta exceções, sendo no entender de José Souto Maior Borges, dentro de uma escala hierárquica dos princípios constitucionais, o de maior importância na Constituição Federal.²⁶ Portanto, o princípio da capacidade contributiva também deverá atuar noutras espécies tributárias.

Discussão relevante para o presente trabalho sobre o dispositivo constitucional em tela diz respeito à expressão “sempre que possível”. Com efeito, debatem-se os juristas se a expressão “sempre que possível” refere-se apenas ao “caráter pessoal” do imposto ou se também quanto à graduação segundo a capacidade econômica do contribuinte. Como se percebe, tecnicamente, a redação do dispositivo é ambígua, ao contrário do Anteprojeto, o qual primou pela clareza, e da Constituição de

²⁵ Cf. MACHADO, Hugo de Brito *Os princípios jurídicos da tributação na constituição de 1988*. p. 71; BASTOS, Celso Ribeiro e MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil*. V. 6. Tomo - I. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 60-61. Contra: AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 134-135. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 83.

²⁶ BORGES, José Souto Maior. *Pró-dogmática: por uma hierarquização dos princípios constitucionais*. p. 145-146.

1946.²⁷ No entanto, tem se pacificado o entendimento que “sempre que possível” se refere apenas ao caráter pessoal dos impostos.²⁸

6. O princípio da não-confiscatoriedade

6.1. O efeito confiscatório do tributo como conceito jurídico indeterminado

Anotou Antônio Francisco de Sousa:²⁹ “*O uso dos conceitos indeterminados pelo legislador é muitas vezes fruto do caso ou deve a sua razão de ser a motivo de ordem lingüística (indeterminação vocabular). Noutros casos, a indeterminação é imposta pela situação de fato*”. Seja por motivos lingüísticos ou por imperativos fáticos, o tributo com efeito de confisco é, sem dúvida, um conceito jurídico indeterminado.

Precisar exatamente a partir de que momento o tributo torna-se confiscatório é um dos obstáculos não superados até hoje pela doutrina e jurisprudência brasileiras (e também de outros países). Tamanha a dificuldade, que juristas, tais como Paulo de Barros Carvalho, reconhecem a falta de uma doutrina satisfatoriamente elaborada sobre o tema e, também, a falta de perspectiva de formular-se uma teoria dotada de racionalidade científica, motivo pelo qual entende o ilustre tributarista que, não raro, tal efeito se fará sentir pelo instrumento cognoscitivo da intuição.³⁰

Não se tem, portanto, uma exata noção do que seja o tributo confiscatório. Temos que é um conceito – diante da característica da linguagem jurídica – determinável. Deverá, pois, ser compreendido com elementos extraídos da realidade. Essa tarefa, contudo, não é aleatória, mas em acordo com os ditames do ordenamento

²⁷ Com efeito, o art. 202 da Constituição de 1946 previa: “Art. 202. Os tributos terão caráter pessoal sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”.

²⁸ Cf. MACHADO, Hugo de Brito *Os princípios jurídicos da tributação na constituição de 1988*. p. 83-85; CONTI, José Maurício. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. p. 48-50; BASTOS, Celso Ribeiro e MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil*. p. 62-63.

²⁹ SOUSA, Antônio Francisco de. *Conceitos indeterminados no direito administrativo*. apud BARACHO, José Alfredo de O. *Teoria geral dos conceitos legais indeterminados*. p. 100.

³⁰ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 105-106.

jurídico. Com efeito, segundo Garcia de Enterría:³¹ “*na compreensão dos conceitos jurídicos indeterminados devemos insistir na atualidade geral da técnica dos princípios gerais do direito, reconhecidos em todo os sistemas positivos, como essencial ao processo aplicativo do direito*” (grifou-se). Mais uma vez, justifica-se abordagem de outros princípios constitucionais, além de uma teoria da interpretação constitucional, sem o que o presente trabalho mostrar-se-ia insuficiente.

O tributo com efeito de confisco, vimos, é um conceito aberto. Pergunta-se, entretanto, qual a finalidade do legislador em constitucionalizar um princípio, que mal se lhe podem traçar os contornos, de proteção contribuinte contra a sede voraz tributária do Estado? Da técnica dos conceitos indeterminados, lança-se mão, em face da complexidade das relações fáticas e dos problemas inerentes à linguagem jurídica, com a finalidade de garantir que uma dada situação será julgada com base nos princípios gerais do direito, tese essa defendida por Garcia de Enterría.

Como o termo do conceito do efeito confiscatório do tributo é indeterminado, a finalidade do legislador constituinte, ao acolher esse princípio na Constituição Federal, era, em caso de dúvidas de se um tributo (ou carga tributária) estaria dilapidando a propriedade privada, aplicar ao caso concreto uma gama de princípios, ou seja, recorrer-se à uma interpretação sistemática do ordenamento, para garantir os direitos individuais.

Assim, surgindo a penumbra da dúvida sobre os possíveis efeitos confiscatórios, deve-se analisar o caso concreto, à luz de outros princípios constitucionais, como igualdade, capacidade contributiva dentre outros e, modernamente, o princípio da proporcionalidade.

Em suma, o princípio da vedação à utilização de tributo com efeito confiscatório não diz respeito apenas à proteção da propriedade, ou seja, não é apenas dela mero desdobramento, como também não deve somente ser extraído da princípio da capacidade contributiva, conforme se tratará adiante.

³¹ ENTERRÍA, Garcia de. *Democracia, jueces y control de la administracion. apud* José Alfredo de O. Baracho. *Op cit.* p. 100

6.2. O confisco na história

Para uma melhor apreensão do fenômeno jurídico do efeito confiscatório do tributo, é conveniente passar-se um breve retrospecto sobre suas formas de manifestação ao longo da história. Com efeito, vê-se que nem sempre existiu a garantia contra o efeito confiscatório do tributo. A depender do momento político vivido e da ideologia dominante, o tributo com efeito de confisco era usualmente utilizado. E pior, tributava-se mesmo aquelas pessoas cujas rendas não eram sequer suficientes para atender às necessidades mínimas de sobrevivência.

Para bem evidenciar esses momentos históricos, será adotado o critério do Professor Ricardo Lobo Torres de classificação do Estado Financeiro, que, a seu ver, constitui mais uma dimensão do Estado Moderno, além da econômica e política. Segundo essa concepção, o Estado Financeiro é o que “*exerce atividades relacionadas com as finanças públicas*”.³² Com o passar do tempo, diante das vicissitudes conjunturais, a atividade financeira estatal assume características diversas, motivo pelo qual se estabelece a seguinte classificação: Estado Patrimonial, Estado de Polícia e Estado Fiscal.

O Estado Patrimonial, compreendido entre o período marcado pela decadência de Feudalismo até a ascensão do Absolutismo, no final do século VXII início do XVIII, caracteriza-se, principalmente, pelo fato de basear-se no patrimonialismo financeiro, isto é, “*viver fundamentalmente das rendas patrimoniais ou dominiais do príncipe, só secundariamente se apoiando na receita extrapatrimonial de tributos*”.³³ Nesse momento, os sistemas tributários são “*caóticos*” e “*irracionais*”, sendo os tributos cobrados até mesmo dos pobres, possuindo a nobreza e o clero imunidades e privilégios a ponto de possuírem o poder de tributar, faculdade essa a que se chama de fiscalidade periférica.

³² TORRES, Ricardo Lobo. *A idéia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, p. 1.

³³ *Idem*, p. 14.

Nesse período, os tributos eram utilizados com efeitos confiscatórios, sem levar em consideração a riqueza individual de cada indivíduo. Para a cobrança dos tributos, consideravam-se aspectos, por assim dizer “extrafiscais”, tais como o racial e do status social do indivíduo tributado na sociedade.

No Estado de Polícia, correspondente à fase de absolutismo esclarecido, cuja característica é o intervencionismo e a centralização para garantir a ordem, a segurança, o bem-estar e a felicidade dos súditos, há um incremento das receitas tributárias e inicia-se uma centralização da fiscalidade na pessoa do soberano. Dessa forma, existe uma certa confusão entre o patrimônio do rei e o patrimônio do Estado. Contudo, mantêm-se ainda os privilégios da nobreza e do clero.

Nele, o tributo com efeito de confisco era ainda permitido. Os bens da Igreja e dos judeus eram os maiores alvos. De fato, só no liberalismo é que haverá efetivamente a vedação ao confisco como garantia da liberdade.

Finalmente, o Estado Fiscal, marcado essencialmente pelo modo de produção capitalista e pela ideologia liberal. Nele, desaparece a fiscalidade periférica, a *Potestad Tributaria* é exclusivamente do Estado, fruto da soberania estatal. É o nascimento do Estado de Direito, a consagração do princípio da legalidade, e, conseqüentemente, ocorrendo a racionalização do sistema tributário.

Tal modificação encontra suas raízes em Adam Smith. Em sua obra Riqueza das Nações, defendia que os súditos devem contribuir para o Estado e sua manutenção, na proporção de suas capacidades. Deverá instituir-se um sistema calcado na idéia de Justiça Fiscal, segundo a qual se deve tributar mais daqueles que possuem maior riqueza, maior capacidade econômica para contribuir. Com isso, fica evidente que o confisco será rechaçado do sistema tributário.

Na assunção do Estado de Direito, no qual a liberdade é elemento basilar, toda forma de intervenção destrutiva estatal deve ser evitada. Afirmara John Marshall, no caso *Mc.Culloch x Maryland*, que “*the power to tax involves the power to destroy*”. Ora, se o poder de tributar contém uma especial aptidão para

destruir, deve-se sobremaneira limitá-lo.³⁴ Assim, fica fácil de entender a proibição da tributação com efeito confiscatório, da tributação do mínimo vital, como forma de preservar a propriedade e a liberdade individual e concretizar o ideal da justiça tributária.

6.3. Algumas definições de tributos confiscatórios

Trazemos algumas definições (nominais) do que comumente a doutrina entende pelo caráter confiscatório do tributo. Pode-se dizer que são definições tão somente formais, pois, por meio delas, não chegamos a uma ontologia propriamente dita desse caráter do tributo. Afinal, são conceitos jurídicos indeterminados o que implica a impossibilidade de fixar um conceito preciso.

Ricardo Lobo Torres define a proibição do tributo com efeito confiscatório como a “*imunidade tributária de uma parcela mínima necessária à sobrevivência da propriedade privada*”³⁵. Na clássica definição de Aliomar Baleeiro, entende-se por tributos confiscatórios os que “*absorvem parte considerável do valor da propriedade, aniquilam a empresa ou impedem exercício de atividade lícita ou moral*”³⁶.

Não é demais mencionar o entendimento de Ives Gandra da Silva Martins sobre efeito confiscatório do tributo, posto que mantém uma posição peculiar à dos autores em geral, defendendo a tese de que o confisco pode-se dar em dois âmbitos: no do

³⁴ Registrem-se aqui as palavras de John Marshall: “*Taxation, it is said, does not necessarily and unavoidably destroy. To carry it to the excess of destruction would be an abuse*”. Defere-se, outrossim, que a atividade estatal tributária deve ser, sobremodo, limitada, para que seu exercício não implique a supressão de direitos dos cidadãos.

³⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 5. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 58.

³⁶ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 564.

tributo individualmente considerado e no da carga tributária, na qual se tem em conta todo o sistema impositivo. Segundo o professor titular da Universidade de Mackeizne:³⁷

“Não é fácil definir o que seja confisco, entendendo eu que sempre que a tributação agregada retire a capacidade de o contribuinte se sustentar e se desenvolver (ganhos para suas necessidades essenciais e ganhos a mais do que estas necessidades para reinvestir ou se desenvolver), estaremos diante do confisco.

Na minha especial maneira de ver o confisco, não posso examiná-lo a partir de cada tributo, mas da universalidade de toda a carga tributária incidente sobre um único contribuinte.

Se a soma dos diversos tributos incidentes representam carga que impeça o pagador de tributos de viver e se desenvolver, estar-se-á perante carga geral confiscatória, razão pela qual todo o sistema terá que ser revisto, mas principalmente aquele tributo que, quando criado, ultrapasse o limite da capacidade contributiva do cidadão.”

Todas as definições aqui apresentadas, ainda que não consigam demarcar precisamente o conceito da não confiscatoriedade, visam, em essência, deixar clara a finalidade do instituto que, no dizer de Naveira de Casanova, é *“evitar que se produzca una privación virtual de la propiedad privada a través de médios indirectos”*.³⁸

³⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Sistema Tributário na Constituição de 1988*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1991, p. 142-143. Para outros conceitos, vide: CONTI, José Maurício. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1996, p. 55; AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 139; MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na constituição de 1988*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2001, p. 98. LACOMBE, Américo Masset. *Direitos fundamentais do contribuinte*. *Pesquisas Tributárias* (Coord. Ives Gandra da Silva Martins). São Paulo: RT: Centro de Extensão Universitária, n. 6, 2000, p. 212-213.

³⁸ CASANOVA, Gustavo J. Naveira de. *Op. cit.* p. 115.

6.4. Autonomia do princípio justributário da confiscatoriedade

Uma das questões propostas como objetivo desta pesquisa é precisar se o princípio da não confiscatoriedade seria autônomo em relação aos demais princípios jurídicos da tributação. Essa linha de investigação requer certa dose de atenção, pois exige domínio sobre a teoria das normas jurídicas, sucintamente apresentada, para não levar à idéia de que é um preceito destituído de eficácia, norma sem utilidade prática ou como expressão introduzida na ordem constitucional sem significação jurídica dotada apenas de “carga emotiva” negativa.³⁹

Seria, pode-se dizer, até uma atitude confortável em assim proceder ante o princípio da não confiscatoriedade. Tem-se que, com José Afonso da Silva, uma norma jurídica, por menor que seja, possui eficácia.⁴⁰ Cabe aos operadores do direito em geral a árdua missão de construir o significado daqueles preceitos mais obscuros.

Partindo-se de uma perspectiva eminentemente jurídico-dogmática de apreensão do fenômeno da confiscação, por primeiro, subsiste a inegável necessidade de demarcá-lo no ordenamento jurídico, como pressuposto das análises a serem procedidas.

Na Constituição Federal de 1988 (art. 150, inciso IV), ao contrário das constituições republicanas precedentes de 1967 e de 1969 (leia-se: a Constituição de 1967 alterada pela Emenda Constitucional n.º 1 de 69), foi expressamente proibida a utilização de tributos com efeito confiscatório. Perceba-se: o legislador constituinte foi contundente ao aludir à vedação a que os tributos se revistam do caráter confiscatório. A opção pelo acolhimento da dita norma no texto

³⁹ Cf. CASANOVA, Gustavo J. Naveira de. *El principio de no confiscatoriedad – estudio en España y Argentina*. p. 82-83. Essa concepção poderia ser enquadrada, segundo Naveira de Casanova, no quarto e amplíssimo sentido do termo “confisco”, quase metafórico, não dotado de qualquer cientificidade.

⁴⁰ Cf. SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 81. Com efeito, afirma o ilustre constitucionalista que “*não há norma constitucional alguma destituída de eficácia. Todas elas irradiam efeitos jurídicos, importando sempre uma inovação da ordem jurídica preexistente à entrada em vigor da constituição a que aderem e a nova ordenação instaurada*” (*Op. cit.* p. 81).

constitucional tem sua razão de ser, o que já impõe a obrigação de perquirir sobre sua atuação dentro do sistema brasileiro.

Em análise de constituições semelhantes à brasileira, doutrinadores se controvertem a respeito da autonomia ou não do princípio da não confiscatoriedade. Pode-se demarcar a coexistência de duas concepções bem distintas acerca da função desse princípio. De um lado, a corrente doutrinária, detentora de postura nitidamente negativa, que nega utilidade e eficácia ao princípio da confiscação. De outro, reconhecendo a atividade normativa e utilidade prática, firma-se grande parte dos doutrinadores.

6.4.1. Posturas negativas quanto ao princípio da não confiscatoriedade

A primeira corrente, opoente à efetiva necessidade do princípio da não confiscatoriedade tributária, sustenta-se afirmando que as normas das constituições para garantir a defesa ao direito de propriedade seriam suficientes, resultando na inoperância do princípio em questão. Essa concepção se aproxima, e muito, daquela tendente a retirar o fundamento de validade da confiscação da proteção assegurada ao direito de propriedade, como se verá a seguir.

Argumenta-se, ainda, que o plexo de princípios jurídicos limitadores ao poder de tributar do Estado retirariam, por completo, seu âmbito de atuação.⁴¹ O erro em tal entendimento, talvez, dê-se por conta da intrínseca relação entre tributação e a propriedade privada; com efeito, esta é o substrato por excelência da tributação e, ao mesmo tempo, seu limite. Aliás, esse é o motivo pelo qual Ricardo Lobo Torres alude ao caráter bipolar ou ambivalente da propriedade.⁴²

Não há como concordar com semelhantes teorias. Ora, se a norma constitucional tem um mínimo de eficácia dentro do ordenamento em que se insere, aceitarem-se as posturas negativas relativas ao princípio da confiscatoriedade significa, em outras palavras, esvaziar a norma contida no art. 150, inciso IV, da

⁴¹ *Idem*, p. 102-105.

⁴² TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. p. 129-130.

Constituição Federal de efeitos. Essa, salvo melhor juízo, não parece ser linha de interpretação mais racional do princípio.

6.4.2. Posturas afirmativas quanto ao princípio da não confiscatoriedade

Ao lado dos defensores da inutilidade eficaz do princípio da confiscatoriedade, existem outra corrente – com postura nitidamente afirmativa – em prol do princípio. Mesmo dentro dessa postura, há divergência no que tange ao fundamento do princípio, ora aproximando-o da noção de defesa da propriedade privada, ora dessumindo-o como preceito decorrente dos postulados da justiça fiscal.

6.4.2.1. A não confiscatoriedade como decorrência lógica da proteção ao direito de propriedade

Assinala Ricardo Lobo Torres que “o relacionamento entre tributo e direito de propriedade é tão profundo que o poder fiscal encontra as suas raízes na autolimitação da propriedade”.⁴³ Vê-se o quão íntima é a relação, eminentemente dialética, entre o direito de propriedade e a tributação.

Gustavo Naveira de Casanova, em sua já inúmeras vezes citadas obra “*El principio de no confiscatoriedad*”, traz à lume a concepção de alguns doutrinadores que veem no aludido princípio uma norma para assegurar a garantia da propriedade privada. Nessa ótica, “*la inconstitucionalidad por confiscatoriedad corresponde en todo caso en que se vea que por vía tributaria se ha consumado un despojo del derecho de propiedad del contribuyente*”.⁴⁴

Admite-se, é claro, a íntima ligação entre direito de tributar e direito de propriedade, que, aliás, tem sido a tônica deste estudo. Todavia, esse

⁴³ *Idem*, p. 129.

⁴⁴ CASANOVA, Gustavo J. Naveira de. *El principio de no confiscatoriedad – estudio en España y Argentina*. p. 107.

interrelacionamento não deveria dar ensejo ao tratamento da não confiscatoriedade como “mero” reforço do direito de propriedade.

Ademais, ainda dentro desse viés, vale ressaltar: a proibição de tributos com efeitos confiscatórios não se inseriria entre os postulados da justiça fiscal (dentre os quais se destacam o princípio da capacidade contributiva e da isonomia tributária), e sim denotaria uma um limite exógeno do sistema tributário relacionado à proteção da propriedade privada.

Por último, na Argentina, têm-se desenvolvido outros argumentos contra a confiscatoriedade do sistema tributário: progresso social como objetivo constitucional, o federalismo racional, a forma republicana e democrática do governo, a razoabilidade do poder de tributar, a capacidade contributiva e a garantia do direito de trabalhar e exercer indústria lícita.⁴⁵

6.4.2.2. A não confiscatoriedade como um dos postulados da justiça fiscal

Dentro dessa segunda tendência da postura afirmativa, o princípio da não confiscatoriedade seria um limite surgido dentro do sistema fiscal, endógeno, portanto. Considerando os postulados da justiça tributária, vários princípios se apresentariam para atingir essa finalidade, como legalidade estrita, isonomia, capacidade contributiva, irretroatividade, entre outros.

Daí a importância do domínio dos princípios constitucionais tributários regentes da atividade tributária estatal, pois os princípios, como visto, pelo por possuírem a marca da *indeterminabilidade* e *abstração*, como aludido por Canotilho, são tão intimamente ligados que, em muitos casos, é difícil delimitar-lhes o âmbito de abrangência.

⁴⁵ *Idem*, p. 117-118.

O que se há de evitar é o entendimento não confiscatoriedade como simples reforço do direito de propriedade⁴⁶ ou a equiparação ao princípio da capacidade contributiva, como mero desdobramento dele, o que é bastante comum. Nesse último caso, é oportuna a lição da tributarista Misabel Abreu Machado Derzi, ao aludir para o fato de existir uma relação necessária entre a capacidade contributiva e a não confiscatoriedade, haja vista estarem assentados sob o mesmo fundamento: os tributos não podem exceder a força econômica do contribuinte. A capacidade contributiva impõe comparativamente o dever de justiça tributária, como forma concretizadora do princípio da igualdade material (face positiva), enquanto o que veda o tributo com efeito confiscatório seria absoluto e amplo.⁴⁷

Ricardo Lobo Torres, em face de suas orientações ideológicas, constrói uma posição peculiar sobre princípio em epígrafe. Alerta enganarem-se aqueles juristas que fundamentam o princípio da não confiscatoriedade na capacidade contributiva ao lado da garantia da propriedade. Entende que dito princípio visa a resguardar a liberdade do homem, sendo verdadeira imunidade fiscal, e não simples princípio vinculado à justiça.⁴⁸

6.4.2.3. O princípio da não confiscatoriedade propriamente dito

Afirmou-se que o princípio da confiscatoriedade decorre do princípio da liberdade individual, da propriedade privada e da capacidade contributiva. De fato, é bastante controvertida a questão sobre a qual se fundamenta esse princípio.

Aliomar Baleeiro, por exemplo, entendia-o como originado do direito de propriedade privada e do princípio da capacidade contributiva. Por isso, à

⁴⁶ Tal entendimento, v.g., é defendido por José Maurício Conti ao supor que o princípio esculpido no art. 150, inciso IV, da Constituição Federal “*pode ser considerado como derivado da idéia de capacidade contributiva*” (*Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. p. 55).

⁴⁷ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado *in* BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 573-575.

⁴⁸ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. p. 128-131. Não obstante, ao reconhecer que, no constitucionalismo do Ocidente, a propriedade privada é direito fundamental, intrinsecamente ligada à idéia de liberdade do homem, acaba por admitir, indiretamente, a atuação do princípio da não confiscatoriedade para também proteger a propriedade privada.

época da Constituição de 1967, que não previa expressamente a vedação do tributo com efeito de confisco, defendia sua existência implícita no texto constitucional.

Concorda-se em parte, aqui, com a idéia desse ilustre tributarista, para admitir, entre os fundamentos do princípio da não confiscatoriedade, a proteção da propriedade privada e o princípio da capacidade contributiva. No entanto, vai-se mais além para determiná-lo segundo o *princípio da proporcionalidade*.

Dessa forma, concede-se-lhe autonomia e operatividade e procede-se a uma interpretação plenamente concretizante, pois toda norma tem sua função dentro do texto, sendo, pois, inadmissível sua caracterização como princípio tão somente do direito de propriedade ou do princípio da capacidade contributiva decorrente.

Seria um princípio setorial, fundamentado no direito de liberdade do homem o qual integraria o direito à proteção do direito de propriedade, ao respeito ao princípio da capacidade contributiva e ao princípio da proporcionalidade, bem como a garantia ao livre exercício da profissão. Em suma, a idéia de liberdade do homem seria o limite do poder de tributar do Estado, na qualidade de um dos postulados da justiça tributária.

O âmbito de atuação do princípio da não confiscatoriedade, dentro da definição acima proposta, situa-se no conflito de interesses existentes entre o interesse público, no qual todos devem concorrer ao custeio e financiamento do Estado, de um lado, e os interesses de preservação dos direitos fundamentais dos contribuintes, entre os quais destacam-se a proteção da propriedade privada, o respeito à capacidade contributiva e o livre exercício de atividade profissional.

Cabe adentrar no âmago do princípio da não confiscatoriedade dentro dessa nova perspectiva de abordagem do princípio da não confiscatoriedade, isto é, como princípio da proporcionalidade tributária.

7. O princípio da não confiscatoriedade como princípio da proporcionalidade tributária

A proposta, nesse momento da pesquisa, cinge-se em esmiuçar o princípio da proporcionalidade como pressuposto epistemológico para apreensão do princípio da não confiscatoriedade, objetivo específico deste trabalho.

7.1. O princípio da proporcionalidade

Comumente, apesar de novo na teoria constitucional, registra-se o princípio da proporcionalidade como princípio de tradicional aplicação no Direito Administrativo, dada a necessidade de estabelecerem-se limites à atuação estatal frente ao cidadão.

A partir do momento em que se chegou a uma concepção de Estado de Direito, concatenada com o princípio da constitucionalidade, o centro de gravidade da ordem jurídica concentrou-se no respeito dos direitos fundamentais.⁴⁹ Daí, exsurge a importância do princípio da proporcionalidade, tornando-se princípio essencial da Constituição.

O cânone da proporcionalidade não foi expressamente acolhido na constituição brasileira, mas isso, de forma alguma, constitui óbice à sua existência ou aplicabilidade. Com efeito, os princípios constitucionais gozam de uma “*objetividade e presencialidade que os dispensa de estarem consagrados expressamente em qualquer preceito particular*”,⁵⁰ podendo integrar expressa ou implicitamente uma Constituição. Ademais, face à íntima relação entre a proporcionalidade e os direitos fundamentais, é lícito asseverar ser o citado princípio da própria essência do Estado de Direito.⁵¹

⁴⁹ Cf. BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 362. Vide, por oportuno, Suzana de Toledo Barros (*O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais*. 2. ed. Brasília: Brasília Jurídica, 2000. p. 35), para quem: “o germe do princípio da proporcionalidade, pois, foi a idéia de dar garantia à liberdade individual em face dos interesses da administração”. Por oportuno, cf.: GUERRA FILHO, Willis Santiago. *Ensaio de teoria constitucional*. Fortaleza: Imprensa Universitária da UFC, 1989, p. 73-74.

⁵⁰ CANOTILHO, J.J. Gomes *apud* BARROS, Suzana de Toledo. *O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais*. p. 90.

⁵¹ Cf. BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. p. 364.

É de ressaltar-se, consoante leciona o constitucionalista Paulo Bonavides, que uma das aplicações mais proveitosas do princípio da proporcionalidade é a que “o faz de instrumento de interpretação toda vez que ocorre antagonismo entre direitos fundamentais e se busca desde aí a solução conciliatória, para a qual o princípio é indubitavelmente apropriado”,⁵² com a finalidade de eliminar tais colisões. Daí, constatar-se ser sua essência a preservação dos direitos fundamentais.⁵³

Por isso, no que toca à sua estrutura lógica, ao contrário dos outros princípios em geral, o princípio da proporcionalidade possui uma hipótese de fato que, em verdade, seria uma hipótese “fático-normativa”, na qual se subsumem os princípios ou as regras. Em suma, estaria o citado princípio, enquanto princípio de interpretação, numa dimensão procedimental de aplicação ou (auto-) produção do direito.⁵⁴ Dessa feita, caracterizar-se-ia como princípio ambivalente, decorrente de sua própria hipótese de incidência, no sentido de deter tanto um caráter substancial, por trazer em seu conteúdo como procedimental.⁵⁵

7.1.1. A estrutura do princípio da proporcionalidade

A doutrina costuma dividir o Princípio da Proporcionalidade em três subprincípios: a adequação ou idoneidade; necessidade ou exigibilidade; proporcionalidade em sentido estrito.

Por meio da adequação deverá ser analisado se a medida restritiva de alguma forma contribui para a obtenção do resultado. Qualquer lei restritiva da liberdade do cidadão deve ser idônea à consecução do fim perquirido. Haverá - caso não, será inconstitucional à luz da adequação - uma relação de causalidade entre a medida e o fim. A adequação só será oportuna para declarar a inconstitucionalidade da lei, quando for – frise-se – totalmente inidônea para alcançar o fim almejado.

⁵² *Idem*, p. 386-387.

⁵³ Cf. GUERRA FILHO, Willis Santiago. *Sobre o princípio da proporcionalidade*. p. 260.

⁵⁴ Vide: GUERRA FILHO, Willis Santiago. *Sobre o princípio da proporcionalidade*. p. 268-269; BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. p. 386-387.

⁵⁵ Cf. GUERRA FILHO, Willis Santiago. *Sobre o princípio da proporcionalidade*. p. 266.

O segundo subprincípio da proporcionalidade é a necessidade; por ele, deverão ser analisados dois aspectos: se a medida é, de fato, indispensável para a realização ou conservação de um direito e, sendo, se é o meio menos gravoso, que impõe menos restrições às pessoas. Ponderar-se-á, pela valoração do caso concreto, o meio utilizado e o fim a atingir. Se o legislador não teve outro meio para alcançar o fim colimado, mas limitou de maneira sensível o direito fundamental, constituindo um excesso; tal ato será tido como desnecessário, inexigível.

Por fim, o terceiro elemento: a proporcionalidade em sentido estrito. Suzana Barros considera-o de “*suma importância para indicar se o meio utilizado encontra-se em razoável proporção com o fim. A idéia de equilíbrio entre valores e bens é exalçada*”.⁵⁶ Irá apurar-se se a restrição sofrida por um direito encontra uma correlação benéfica por efeito da medida. A valoração entre a proporcionalidade do benefício e prejuízo é que será o norte da proporcionalidade em sentido estrito.

Sua diferença em relação à necessidade consiste em que esta fará um juízo da otimização das possibilidades fáticas, enquanto que a proporcionalidade (*strictu sensu*) envolve a otimização das possibilidades jurídicas⁵⁷. Para a averiguação da proporcionalidade (*strictu sensu*) não se afastar da objetividade, o que seria nefasto para o direito, o Tribunal Constitucional alemão firmou três critérios objetivos:

“a) quanto mais sensível revelar-se a intromissão da norma na posição jurídica do indivíduo, mas interessante não de ser os interesses da comunidade que com ele colidam;

b) do mesmo modo, o maior peso e preeminência dos interesses gerais justificam uma interferência mais grave;

c) o diverso peso dos direitos fundamentais pode ensejar uma escala de valores em si mesmo”.⁵⁸

O princípio da proporcionalidade, estruturado em três subprincípios, portanto, é mais do que um critério técnico para se auferir a

⁵⁶ BARROS, Suzana de Toledo. *O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais*. p. 83.

⁵⁷ *Idem*, p. 83-84.

⁵⁸ *Idem*, p. 86.

constitucionalidade de uma lei, sua função é muito maior. “É um princípio consubstancial ao Estado de Direito com plena e necessária operatividade”⁵⁹ que regerá todos os processos de transformação, de reformas constitucionais para garantir a consolidação da liberdade.

7.2. O princípio da proporcionalidade como limite do excesso no direito tributário

O efeito confiscatório do tributo, como retratado, é um conceito jurídico indeterminado. É um conceito que não pode ser fixado aprioristicamente, dependerá do caso concreto, caracterizado pelas nuances circunstanciais, sobre o qual incidirão os princípios gerais do direito. Ora, nessa situação, atuaria o princípio da não confiscatoriedade tendo, a exemplo do princípio da proporcionalidade, uma hipótese fático-normativa de incidência.

Com efeito, a idéia desse princípio como princípio da proporcionalidade (ou razoabilidade) tributária não é nova na doutrina de outros países e, também, por alguns juristas brasileiros é defendida. Ricardo Lobo Torres, por exemplo, preleciona: “confiscatório é o tributo desproporcional ou que não se mantém no quadro da razoabilidade”⁶⁰. Em igual orientação, Sacha Calmon Navarro Cêlho: “o princípio do não confisco tem sido utilizado também para fixar padrões ou patamares de tributação tidos por suportáveis, de acordo com a cultura e as condições de cada povo em particular, ao sabor das conjunturas mais ou menos adversas que estejam se passando. Nesse sentido, o princípio do não-confisco nos parece mais com um princípio de razoabilidade”.⁶¹

Na Argentina, considera-se que o volume econômico excessivo do tributo torna-o irrazoável, conotando um despojo, ao produzir-se o efeito confiscatório, desrespeitando o direito de propriedade e os demais postulados da justiça tributária. Assim o conceito da razoabilidade deve ser estabelecido em cada caso

⁵⁹ BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. p.358-359.

⁶⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. p. 133.

⁶¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à constituição de 1988 – sistema tributário*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 257.

concreto, a ser ditado pelas condições de tempo e de lugar, e dos fins sócio-econômicos de cada tributo.⁶²

Também na Espanha verifica-se a aproximação da não confiscatoriedade como princípio da razoabilidade com o intuito de evitar o excesso tributário. Com efeito, Antônio Agulló Agüero, analisando o sistema constitucional espanhol vigente, adverte que o limite da confiscatoriedade é um problema de consciência histórico-social de justiça, concepção essa que se modificará em momentos diversos. Seria, pois, justificado o princípio na superação de possível colisão dos princípios aplicáveis às espécies tributárias.⁶³

Evidencia-se, portanto, a adoção de um critério qualitativo para aferição da confiscatoriedade ou não de um tributo, por intermédio do princípio da proporcionalidade.⁶⁴

8. Conclusão

Ao longo desta pesquisa, objetivou-se, dentre os princípios constitucionais tributários, decorrentes da justiça fiscal, determinar a natureza, a autonomia e a operatividade do princípio da não confiscatoriedade.

Ocorre que não existem parâmetros apriorísticos (objetivo-quantitativo) para a fixação do momento a partir do qual um tributo se torne confiscatório. Com isso, vários doutrinadores e juízes, numa posição “cientificamente” acomodada, preferem abster-se de enfrentar o problema eficaz desse princípio,

⁶² Cf. CASANOVA, Gustavo J. Naveira de. *El principio de no confiscatoriedad – estudio en España y Argentina*. p. 106-107.

⁶³ Cf. AGÜERO, Antonio Agulló. *La prohibición de confiscatoriedad en el sistema tributario español*. p. 33-34.

⁶⁴ A Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina (CSJN), no entanto, adotou um limite quantitativo para a constatação da confiscatoriedade. Com efeito, nos impostos sucessórios e imobiliários, em alguns julgados, para a averiguação do caráter confiscatório, a CSJN assentou que seria preciso observar se a relação entre o valor da propriedade e a taxa de contribuição (tratava-se de contribuição territorial) é razoável. Assim, “*la objeción de confiscatoriedad sólo es admisible si se demostrara que el rendimiento corriente de una explotación económicamente eficiente del fundo en épocas normales es absorbido por el impuesto en una proporción superior al 33%*” (Cf. CASANOVA, Gustavo J. Naveira de. *El principio de no confiscatoriedad – estudio en España y Argentina*. p. 235). Tal limite é bastante criticável, pois caberia indagar por que não 30% ou 35%? Naveira de Casanova alude para o fato de a CSJN ter, também, fixado em 33% o limite de alguns tributos sobre a renda gravada e sobre o capital.

alegando seu alto grau abstração e indeterminabilidade, simples desdobramento de outras normas predispostas no ordenamento.

No entanto, partindo-se do pressuposto que toda norma inserida na constituição, tem um núcleo de normatividade, isto é, possui grau de eficácia, por menor que seja, bem como no posicionamento de parte jurisprudência brasileira, propôs-se adentrar no princípio da não confiscatoriedade e situá-lo dentro do ordenamento, determinando sua função e finalidade.

Nessa linha de investigação, abordando-se o princípio da igualdade, da capacidade contributiva, os mais intimamente relacionados ao da não confiscatoriedade, e, posteriormente, o princípio da proporcionalidade, chegou-se à conclusão de que o princípio da não confiscatoriedade seria um princípio setorial, cuja natureza seria ambivalente, no sentido de possuir caráter procedimental (formal) e substancial (material), fundamentado no direito de liberdade do homem, o qual integraria o direito à proteção do direito de propriedade, o respeito ao princípio da capacidade contributiva e da igualdade, bem como a garantia ao livre exercício da profissão.

O âmbito de atuação do princípio da não confiscatoriedade, dentro da definição acima proposta, situa-se no conflito de interesses existentes entre o interesse público, no qual todos devem concorrer ao custeio e financiamento do Estado, de um lado, e os interesses de preservação dos direitos fundamentais dos contribuintes, entre os quais destacam-se a proteção da propriedade privada, o respeito à capacidade contributiva e o livre exercício de atividade profissional. Por isso, em decorrência da diversidade de situações fáticas, revela-se antiquado o estabelecimento de um critério objetivo-quantitativo depois do qual o tributo seria confiscatório.

Dá ter-se fixado tal conceito do princípio da não confiscatoriedade como critério qualitativo para a determinação do efeito confiscatório do qual eventualmente um tributo venha revestir-se, pois o que hoje é confiscatório necessariamente amanhã não será e o que hoje não é poderá no futuro constituir-se um tributo confiscatório.

9. Referências bibliográficas:

10.1. Livros:

1. ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*. Trad. Ernesto Garzón Valdés. Madri: Centro de Estudios Constitucionales, 1993.
2. AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
3. BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

4. BARBOSA, Rui. *Oração aos moços*. 16. ed. Rio de Janeiro: Ediouro, 1999.
5. BARROS, Suzana de Toledo. *O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais*. 2. ed. Brasília: Brasília Jurídica, 2000.
6. BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da constituição*. São Paulo: Saraiva, 1996.
7. _____. *Direito constitucional e a efetividade de suas normas*. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.
8. BASTOS, Celso Ribeiro e MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil*. V. 6. Tomo - I. São Paulo: Saraiva, 1990.
9. BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. 8. ed. Trad. Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. Brasília: UNB, 1996.
10. BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.
11. BORGES, José Souto Maior. *Iniciação ao direito financeiro*. Recife: Imprensa Universitária, 1966.
12. CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional*. 6. ed. Coimbra: Almedina, 1993.
13. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.
14. CASANOVA, Gustavo J. Naveira de. *El principio de no confiscatoriedad – estudio en España y Argentina*. Madrid: McGraw-Hill, 1997.
15. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à constituição de 1988 – sistema tributário*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
16. _____. *Curso de direito tributário brasileiro*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
17. COELHO, Inocêncio Mártires. *Interpretação constitucional*. Porto Alegre: Sergio Antunes Fabris, 1997.
18. CONTI, José Maurício. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1996.
19. DANTAS, Ivo. *Princípios constitucionais e interpretação constitucional*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 1995.

20. DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Direito constitucional tributário e due process of law (ensaio sobre o controle judicial da razoabilidade da lei)*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.
21. DWORKIN, Ronald. *Taking Rights Seriously*. Londres: Duckworth, 1987.
22. ESPÍNDOLA, Ruy Samuel. *Conceito de princípio constitucional*. São Paulo: RT, 1999.
23. FERRAZ Jr., Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994.
24. FREITAS, Juarez. *A interpretação sistemática do direito*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.
25. GODOI, Marciano Seabra. *Justiça, igualdade e direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1999.
26. GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na constituição de 1988: interpretação e crítica*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.
27. _____. *Direito, conceitos e normas jurídicas*. São Paulo: RT, 1988.
28. GUERRA FILHO, Willis Santiago. *Ensaio de teoria constitucional*. Fortaleza: Imprensa Universitária da UFC, 1989.
29. HESSE, Konrad. *A força normativa da constituição*. Trad. Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1991.
30. KELSEN, Hans. *Teoria geral do direito e do estado*. 2. ed. Trad. Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 1995.
31. LEÃO, Armando Zurita. *Direito constitucional tributário: o princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Juarez, 1999.
32. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.
33. _____. *Os princípios jurídicos da tributação na constituição de 1988*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2001.
34. MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Sistema Tributário na Constituição de 1988*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1992.
35. _____. *Teoria da Imposição Tributária*. 2.ed. São Paulo: LTr, 1998.
36. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1995.

37. _____. *Curso de direito administrativo*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.
38. MENDES, Gilmar Ferreira. *Jurisdição constitucional: controle de normas no Brasil e na Alemanha*. São Paulo: Saraiva, 1996.
39. MOSCHETTI, Francesco. *El principio de capacidad contributiva*. Trad. Juan M. Calero Gallego y Rafael Navas Vasquez. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980.
40. NEVES, Marcelo. *Teoria da inconstitucionalidade das leis*. São Paulo: Saraiva, 1988.
41. OLIVEIRA, José Marcos Domingues. *Direito tributário: capacidade contributiva*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.
42. PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da proporcionalidade e o direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2000.
43. SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.
44. TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 5. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.
45. _____. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Vol. III. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.
46. _____. *A idéia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.
47. VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 4.ed. São Paulo: RT, 2000.

10.2. Artigos:

1. AGUERO, Antonio Agulló. *La prohibición de confiscatoriedad en el sistema tributario español*. Revista de Direito Tributário. Rio de Janeiro: n. 42, out/dez, 1987, p. 28-34.
2. AMARO, LUCIANO. *As cláusulas pétreas e o direito tributário*. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, n. 21, 1997, p. 71-78.
3. BARACHO, José Alfredo de Oliveira. *Teoria geral dos conceito legais indeterminados*. Caderno de Direito Tributário. n. 27. p. 95-107.

4. BORGES, José Souto Maior. *Pró-dogmática: por uma hierarquização dos princípios constitucionais*. Revista Trimestral de Direito Público. São Paulo: Malheiros, n. 1, 1993, p. 140-146.
5. CARVALHO, José Orlando Rocha de. *Multa e o injustificável arbítrio do poder fiscal*. Revista de Estudos Tributários. Porto Alegre: v.1, n. 6, mar/abr, 1990, p. 32-51.
6. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Sanções tributárias*. Revista da Faculdade de Direito de Minas Gerais. Belo Horizonte: p. 385-428.
7. _____. *Da inconstitucionalidade da Lei 9783/99 – contribuições dos ativos e dos inativos*. Revista da AJUFE. Brasília: AJUFE, a. 18, n. 62, jul/set, 1999, p. 161-188.
8. CONTINENTINO, Marcelo Casseb. *Emenda constitucional nº 20 e a inconstitucionalidade da Lei nº 9.783 de janeiro de 1999*. Estudantes – Caderno Acadêmico. Recife: a. 4, n. 6, 2000, p. 107-127.
9. CORSATTO, Olavo Nery. *Impostos sobre grandes fortunas*. Revista de Informação Legislativa. Brasília: a. 37, n. 146, abr/jun, 2000, p. 93-108.
10. COSTA, Regina Helena. *Conceitos jurídicos indeterminados e discricionariedade administrativa*. Justitia. São Paulo: a. 51, n. 145, jan/mar, 1989, p. 34-54.
11. DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Medidas provisórias – sua absoluta inadequação à instituição e majoração de tributos*. Revista de Direito Tributário. São Paulo: RT, n. 45, 1988, p. 130-142.
12. GUERRA FILHO, Willis Santiago. *Sobre o princípio da proporcionalidade*. Anuário do Mestrado em Direito. Recife: Imprensa Universitária, n. 6, 1993, p. 255-269.
13. _____. *Direitos fundamentais: teoria e realidade normativa*. Revista dos Tribunais. São Paulo: RT, v. 713, a. 84, mar, 1995, p. 45-52.
14. LACOMBE, Américo Masset. *Direitos fundamentais do contribuinte*. Pesquisas Tributárias (Coord. Ives Gandra da Silva Martins). São Paulo: RT: Centro de Extensão Universitária, n. 6, 2000, p. 207-225.
15. MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Breves comentários sobre a capacidade contributiva*. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, n. 10, 1996, p. 12-18.

16. _____. *Direitos fundamentais do contribuinte*. Pesquisas Tributárias (Coord. Ives Gandra da Silva Martins). São Paulo: RT: Centro de Extensão Universitária, n. 6, 2000, p. 45-81.
17. MENDES, Gilmar Ferreira. *A proporcionalidade na jurisprudência do supremo tribunal federal*. Repertório IOB de Jurisprudência. São Paulo: n. 23, p. 470, Dez/1994.

10.3. Textos de Internet:

1. ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário - evolução e características atuais*. <http://eu.ansp.br/~trfsinf/revista/doutri2f.htm>. 19.08.2000.
2. CARVALHO, Paulo de Barros. *O princípio da segurança jurídica em matéria tributária*. <http://eu.ansp.br/~trfsinf/revista/doutri2e.htm>. 19.08.2000.
3. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *O confisco chamado de sobretarifa de energia*. <http://www.jus.com.br/doutrina/apagao4.html>. 09/07/2001.
4. MACHADO, Hugo de Brito. *Parecer: Contribuição social dos aposentados lei 9.783/99. Inconstitucionalidades*. <http://www.hugomachado.adv.br/pareceres/pareceres.html>. 24/09/1999.
5. MAGALHÃES, José Luiz Quadros de. *Princípios constitucionais e interpretação constitucional*. <http://www.jus.com.br>. 29/04/2000.
6. MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O peso da carga tributária*. <http://www.trlex.com.br/resenha/ives/carga.html>. 12/04/2001.
7. NETTO, Agostinho do Nascimento. *Princípios constitucionais e tributação*. <http://www.jus.com.br>. 29/04/2000.
8. SILVA, Bruno Mattos e. *Da inconstitucionalidade da contribuição adicional dos servidores públicos federais*. <http://www2.rantac.com.br/users/jurista>. 04/09/99.