

MARCUS VINICIUS SOUSA ROSA

**A ATIVIDADE CONFISCATÓRIA DO IMPOSTO TERRITORIAL RURAL
(ITR): UMA AFRONTA AO DIREITO FUNDAMENTAL DO NÃO CONFISCO.**

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA- UFU
UBERLÂNDIA – FEVEREIRO DE 2012**

MARCUS VINICIUS SOUSA ROSA

**A ATIVIDADE CONFISCATÓRIA DO IMPOSTO TERRITORIAL RURAL
(ITR): UMA AFRONTA AO DIREITO FUNDAMENTAL DO NÃO CONFISCO**

Dissertação apresentada ao
colegiado do Curso de Mestrado
Acadêmico em Direito Público da
Universidade Federal de Uberlândia,
Faculdade de Direito Prof. Jacy de
Assis, como requisito parcial para a
obtenção do título de Mestre em
Direito Público.

Orientador:

Prof.Dr. Altamirando Pereira da Rocha

UBERLÂNDIA
FEVEREIRO DE 2012
MARCUS VINICIUS SOUSA ROSA

**A ATIVIDADE CONFISCATÓRIA DO IMPOSTO TERRITORIAL RURAL
(ITR): UMA AFRONTA AO DIREITO FUNDAMENTAL DO NÃO CONFISCO**

Dissertação apresentada ao
colegiado do Curso de Mestrado
Acadêmico em Direito Público da
Universidade Federal de Uberlândia,
Faculdade de Direito Prof. Jacy de
Assis, como requisito parcial para a
obtenção do título de Mestre em
Direito Público.

**Dissertação defendida e aprovada em 28 de fevereiro de 2012, pela Banca
Examinadora constituída pelos seguintes professores**

Prof. Dr. Altamirando Pereira da Rocha
Orientador

Prof.Dr.Marcelo Cardoso – Pitagoras

Prof. Dr. Alexandre Walmott Borges

RESUMO

O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), previsto constitucionalmente e regulado pela Lei 9.393/96, apresenta alíquotas que variam de 0,03 a 20%, aplicadas sobre o valor fundiário do imóvel rural. O que se pretende descortinar nesse presente estudo é que a alíquota de 20% deixa de ter efeito tributário e passa a ser confisco, atividade proibida pela própria Constituição Federal de 1988 em seu artigo 150, inciso IV. Apresenta-se, pois, uma celeuma provocada pela ausência de legislação infraconstitucional, que demarque um limite entre o que é considerado tributo e o que vem a ser confisco. Para poder enquadrar ou não o ITR e sua alíquota de 20% sobre o valor fundiário, é imperioso verificar as formas atuais de distinção entre o que se considera tributar e confiscar. Enfim, existe uma linha tênue entre tributar e confiscar? Ou o que diferencia tais práticas seria um verdadeiro abismo? O que de fato se percebe é que a carga tributária é avassaladora nesse país, gerando, no brasileiro, a impressão da ausência de limites para a cobrança de tributos. Ocorre que o limite à cobrança exagerada de tributos existe no Texto Constitucional de 1988, mais precisamente no art. 150, inciso IV, que veda o confisco. Porém, o referido inciso da Carta Magna peca pela generalidade, não fornecendo, ao contribuinte, parâmetros que possibilitem a visualização correta do que venha a ser confisco, gerando-lhe a sensação de abandono frente à voracidade estatal.

Palavras-chave: Confisco, Imposto Territorial Rural, Princípio da vedação do confisco, Direito fundamental.

ABSTRACT

The Tax on Rural Property (ITR), constitutionally provided and regulated by Law 9.393/96, has rates ranging from 0.03 to 20%, applied to the value of rural land. What we intend to unveil in the present study is that the rate of 20% tax ceases to have effect and becomes confiscation activity prohibited by the Constitution of 1988 in its article 150, item IV. Apresenta is therefore a stir caused by the absence of constitutional legislation, which demarcate a boundary between what is considered a tribute and what comes to be able to fit confisco. Para or not the ITR and its rate of 20% on the land, it is imperative to check the current forms of distinction between what you consider tax and confiscate. Finally, there is a fine line between tax and confiscate? Or what differentiates these practices would be an abyss? What really noticed is that the tax burden is overwhelming in this country, generating, in Brazil, the impression of no limits for the recovery of tributos. Ocorre that limit the collection of taxes there is exaggerated in the Constitutional text of 1988, more precisely in the art. 150, section IV, which prohibits the confiscation. However, this clause of the Constitution by the majority errs by not providing, to the taxpayer, parameters that allow the correct view of what will be confiscated, causing you the feeling of abandonment before the voracity state.

Keywords: Confiscation, Rural Land Tax, sealing principle of the confiscation, fundamental right.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	1
CAPÍTULO 1 - A DINÂMICA DO SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.	2
1.1 – Da Hierarquia à Coerência na Sistematização Material	3
1.2 – O Objeto da Sistematização Material	8
1.2.1 – Normas de Primeiro Grau: Princípios	9
1.2.1.1 – Evolução Histórica	9
1.2.1.1.1 – O Princípio Jurídico no Jusnaturalismo	9
1.2.1.1.2 – Os Princípios no Positivismo Jurídico	10
1.2.1.1.3 – Os Princípios no Pós-Positivismo	12
1.2.1.2 – Os Princípios Formais e Materiais e Seu Papel na Estrutura do Sistema Constitucional Tributário	14
1.2.1.2.1 – Sistematização dos Princípios Formais	14
1.2.1.2.2 – Sistematização dos Princípios Materiais	15
1.2.2 – Normas de Primeiro Grau: Regras	15
1.2.2.1 – Eficácia Externa das Regras	17
1.2.2.2 – Da Diferença entre Princípios e Regras	17
1.2.2.3 – Colisão entre Princípios e Regras	21
1.2.5 – Normas de Segundo Grau: Postulados	22
1.3 – Limitação ao Poder de Tributar na Dinâmica do Sistema Constitucional Tributário	24
1.3.1 – Limitações Positivas ao Poder de Tributar	27
1.3.2 – Limitações Negativas ao Poder de Tributar	28
1.3.3 – Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar no Brasil.	28
1.3.3.1 – Limitações de primeiro grau	28
1.3.3.1.1 – Limites Formais	29
a) Do Princípio do Devido Processo Legal	29
b) Do Princípio da Legalidade	30
1.3.3.1.2 – Limitações Temporais	31
a) Do Princípio da Irretroatividade (art. 150, III, a, da CF)	31
b) Princípio da Anterioridade (Art. 150, III, b, CF/88) c) Princípio da Noventena (ART. 150, III, c, CF/88)	31
1.3.3.1.3. O princípio da vedação do confisco	33
1.3.3.2. Limitações de 2º Grau	33
1.3.3.2.1. Do Postulado da Proporcionalidade e a Limitação ao Poder de Tributar	34
a) Da Adequação	34
b) Da Necessidade	35
c) Da Proporcionalidade em Sentido Estrito	35
d) Da Fundamentação do Postulado da Proporcionalidade no Direito Brasileiro	36
1.3.3.2.2 – Do postulado da Razoabilidade	37

a) Origem	37
b) Conceito	38
c) O Postulado da Razoabilidade na Constituição Federal de 1988	39
d) A razoabilidade no Poder Legislativo – Um Limite à Discricionariedade do Legislador	40
e) Diferença entre os Postulados da Proporcionalidade e Razoabilidade	41

CAPÍTULO 2 – O PRINCÍPIO PRESENTE NO ARTIGO 150, INCISO IV DA CF/88 QUE PROPUGNA A VEDAÇÃO DO CONFISCO

2.1 – Conceito de Confisco	43
2.2 – O postulado da Razoabilidade no Reconhecimento do Confisco	45
2.3 – O Postulado da Proporcionalidade no Reconhecimento do Confisco e a sua Relação Intrínseca com o Princípio da Capacidade Contributiva	46
2.4 – Do Princípio da Vedação do Confisco	49
2.4.1 – O Princípio da Vedação do Confisco como Direito Fundamental	54
2.4.1.1 – Necessidade de Previsão Explícita, Implícita, ou Decorrente no Texto Constitucional ou em Tratados Internacionais	54
2.4.1.2 – A Norma de Direito Fundamental Deve Ter Conteúdo Valorativo	55
2.4.1.3 – A Norma de Direito Fundamental Deve Ser Protetiva	56
2.4.1.4 - Os Direitos Fundamentais e o Confisco	58
2.4.1.4.1 – O Mínimo Vital do Direito Fundamental da Propriedade	61
2.4.1.4.2 – O Princípio do Não-confisco como Forma de Proteção aos Direitos Fundamentais da Propriedade e da Liberdade	62
2.4.1.4.3 – A Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal	64
a. A Jurisprudência do STF quanto ao Direito Fundamental à Dignidade da Pessoa Humana	64
b. A Jurisprudência do STF e o Direito Fundamental da Liberdade da Atividade Econômica	65
c. A Jurisprudência do STF e o Direito Fundamental da Propriedade	66
d. Meios Utilizados pelo STF para se Distinguir o Confisco de Tributo: Postulado da Razoabilidade	67

CAPÍTULO 3 - O IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR) E SUA ATIVIDADE CONFISCATÓRIA

3.1 – O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR)	69
3.1.1 – Escorço Histórico	69
3.1.2 – Fato Gerador do ITR	73
3.1.2.1 – Propriedade, Domicílio Útil ou Posse de Imóvel por Natureza, como Definido na Lei Civil	74
3.1.2.2 – Localizado Fora da Zona Urbana do Município	76
3.1.3 – Sujeito Passivo do ITR	77
3.1.4 – As Alíquotas do ITR	79

3.1.5 – Base de Cálculo do ITR	80
3.1.6 – Competência	81
3.1.7 – Classificação dos Impostos Quanto à Função	81
3.1.7.1 – Impostos fiscais	82
3.1.7.2 – Impostos Extra-Fiscais	82
3.1.7.3 – Impostos Para-Fiscais	83
3.1.7.4 – Da Classificação do ITR Quanto à Função	83
3.2 – Da Constatação do Confisco Presente na Alíquota de 20% do ITR	85
3.2.1 – Do Confisco Presente na Extrafiscalidade do ITR	85
3.2.2 – A Alíquota de 20% do ITR e o Mínimo Vital – Afronta aos Direitos Fundamentais da Propriedade e da Liberdade	88
3.2.3 – A Alíquota de 20% do ITR e a Razoabilidade	89
3.2.4 – A Alíquota de 20% e o Postulado da Proporcionalidade	91
3.2.5 – A Alíquota de 20% do ITR e a Capacidade Contributiva	93
 CONCLUSÃO	 96
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	98

INTRODUÇÃO

O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), previsto constitucionalmente e regulado pela Lei 9.393/96, apresenta alíquotas que variam de 0,03% a 20%, aplicadas sobre o valor fundiário do imóvel rural. O que se pretende descortinar neste presente estudo é que a alíquota de 20% deixa de ter efeito tributário e passa a ser confisco, atividade proibida pela Constituição Federal (CF) de 1988 em seu artigo 150, inciso IV.

Para poder enquadrar o ITR e sua alíquota de 20% sobre o valor fundiário, como confisco, será imperioso verificar as formas atuais de distinção entre o que se considera tributar e confiscar, já que não existe legislação infraconstitucional que demarque um limite entre o que é considerado tributo e o que vem a ser confisco.

Nesse esforço, no primeiro capítulo, abordar-se-á a dinâmica do sistema constitucional tributário, a fim de enfatizar as limitações ao Poder do Estado em cobrar tributos do contribuinte, dentre as quais se distinguem princípios, regras e postulados. Com relação aos primeiros, será traçada sua evolução desde o naturalismo até o pós-positivismo, bem como a sua relação com regras e postulados. Tudo com o escopo de apresentar o princípio da vedação do confisco.

O segundo capítulo será destinado à análise, pormenorizada, do princípio da vedação do confisco como direito fundamental, bem como sua relação com postulados (da proporcionalidade e da razoabilidade) e com o princípio da capacidade contributiva. Tais institutos são de fundamental importância porque o aludido limite à cobrança exagerada de tributos peca pela generalidade, já que não fornece, ao contribuinte, parâmetros que possibilitem a visualização correta do que venha a ser confisco.

Posteriormente, no terceiro capítulo, adentrar-se-á, em específico, na análise do Imposto Territorial Rural e seus elementos basilares, concedendo-se destaque para a alíquota de 20%, prevista na Lei (infraconstitucional) 9.393/96 que regulamenta o referido imposto.

Descortinar-se-á, em relação à alíquota em destaque, a sua característica confiscatória, ante a confrontação da mesma com os postulados da razoabilidade e da proporcionalidade, levando-se à constatação de que direitos fundamentais dos contribuintes, como a propriedade e a liberdade vêm sendo diuturnamente ofendidos em flagrante inconstitucionalidade.

CAPÍTULO 1

A DINÂMICA DO SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.

A Constituição Federal Brasileira de 1988, nos artigos 145 a 162, traz o conteúdo de um sistema tributário nacional, que normatiza a relação entre contribuintes e o fisco, dentre as quais se destaca, para o presente trabalho, a seção específica para as *Limitações ao Poder de Tributar* (Arts. 150 a 152).

Segundo Ávila,

O sistema constitucional brasileiro é caracterizado pela quantidade dos seus dispositivos. Ele também possui um específico e expresso Sistema Tributário Nacional (arts.145 a 162), que contém uma seção específica para as Limitações ao Poder de Tributar (art. 150 a 152). Muitas normas que tratam da relação entre o Estado e o cidadão estão expressas na Constituição. O sistema possui também uma estrutura sintática que estabelece uma hierarquia específica entre as partes e o todo (exemplo: art. 1º, princípios fundamentais) (ÁVILA, 2010, p.4).

A interpretação das limitações ao poder de tributar constantes na CF/88, deve, obrigatoriamente, perpassar pelo estudo dos princípios e suas relações e não apenas pela descrição baseada em textos normativos expressos na aludida Carta Política. Isto porque tais análises abrangem preponderantemente as limitações negativas, sem que as limitações positivas, as limitações de segundo grau (por exemplo, postulado da proporcionalidade), ou o significado de outras normas constitucionais que instituem valores positivos, sejam investigadas no campo tributário.

Descrever de maneira negativa as limitações ao poder de tributar deve-se ao fato de que o condão primordial do legislador era o de restringir a voracidade fiscal e tal desiderato fica luzidio no termo “limitação”, que acaba por restringir a interpretação a ceara negativa. Contudo, a interpretação deve ser mais mediata, levando-se em consideração normas de cunho positivo, tais como os princípios, dentre os quais se pode citar o da dignidade da pessoa humana.

Ainda segundo Ávila,

[a] influência dos princípios fundamentais ou dos direitos fundamentais sobre o Sistema Tributário, ou a expressa abertura do Sistema Tributário por meio do art. 150 (“sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte) são exemplos indicativos de que o Sistema Tributário não se confunde, quantitativa ou qualitativamente, com o capítulo do Sistema Tributário Nacional: quantitativamente porque existem outras normas tributárias além daquelas que podem ser reconduzidas aos dispositivos contidos no capítulo do Sistema Tributário Nacional; qualitativamente porque as normas previstas no Sistema Tributário Nacional só ascendem a um significado normativo por meio de uma (horizontal) consideração das concatenações materiais decorrentes dos princípios e direitos fundamentais (ÁVILA, 2010, p. 22-23).

O capítulo constitucional, denominado de Sistema Tributário Nacional, deve relacionar-se não só com os princípios fundamentais, mas com toda a Constituição Federal (ATALIBA, 1973), conforme se demonstrará adiante.

1.1 – Da Hierarquia à Coerência na Sistematização Material

Em caso de conflito de normas, é de suma importância, para o correto funcionamento do sistema, a aplicação de métodos que permitam dirimir tal embate. Nesta esteira, detectam-se os planos concreto e abstrato. No plano concreto, o objetivo é saber qual norma prevalece. Já no plano abstrato, percebem-se duas situações. Na primeira, detecta-se se há superioridade hierárquica de uma norma sobre a outra, ou seja, qual norma tem maior “peso”. Na segunda, importa conhecer se há relações de dependência entre as normas jurídicas conflitantes dentro do sistema. Trata-se da utilização de meios argumentativos a serem estruturados perante determinada realidade fática ou não.

Segundo Ávila,

[e]nquanto no plano concreto investiga-se uma relação de prevalência concreta e um conflito real entre normas jurídicas, no plano abstrato há dois aspectos diferentes: uma relação de prevalência abstrata entre normas e uma relação de conexão de sentido entre normas. A primeira hipótese de prevalência abstrata, é normalmente apresentada como uma relação de hierarquia e pressupõe descobrir qual norma “vale mais” ou se “sobrepõe”. A segunda hipótese, de conexão de sentido, por vezes é apresentada como uma relação de hierarquia, mas recebe também a denominação de ordenação interna (innere Einordnung), de combinação de normas (normenkombination) e de conexão de fundamentação (Begründungszusammenhang) (ÁVILA, 2010, p. 27-28).

Observa-se, pois, que a noção de hierarquia fulcra-se no postulado de que, em caso de conflito de normas, uma deve *prevalecer* sobre a outra, seja por um raciocínio de exclusão ou de sobreposição, em uma sistematização **linear, simples e não gradual**¹, com implicações no plano de sua validade (ÁVILA, 2010, p. 28). Contudo, essa forma hierárquica não é capaz de solucionar todos os conflitos presentes no sistema jurídico, dentre os quais podem ser destacados aqueles existentes entre princípios e regras. A este respeito, Ávila assevera que

[e]ssa noção de hierarquia, conquanto importante para explicar, entre outros fenômenos, o ordenamento jurídico como estrutura escalonada de normas, é insuficiente para cobrir a complexidade das relações entre as normas jurídicas. Com efeito, várias perguntas ficam sem resposta, segundo esse modelo. Quais são as relações existentes entre as regras e os princípios constitucionais? Só os princípios que atuam sobre as regras ou será que as regras também agem simultaneamente sobre o conteúdo normativo dos princípios? Quais são as relações existentes entre os próprios princípios constitucionais? Todos os princípios possuem a mesma função ou há alguns que ora determinam o conteúdo, ora estruturam a aplicação **de outros? Quais são as relações entre as regras legais, já consideradas válidas, e os princípios e as regras de competência estabelecidos na Constituição? Só as normas constitucionais atuam sobre as normas infraconstitucionais ou será que essas também agem sobre aquelas?**² (ÁVILA, 2010, p. 29).

Em resposta a tais indagações, faz-se necessária a utilização de um sistema em que haja uma maior interligação entre normas superiores e inferiores, onde aquelas dão ensejo a estas e estas, por sua vez, completam aquelas. Nesse mesmo sentido, relativiza-se a hierarquia vertical, ensejando uma relação de cunho horizontal entre as normas, em que a coerência tem lugar de relevo. Este patamar assumido pela coerência se deve ao fato de a mesma amalgamar os sentidos das normas.

Como demonstra Bracker,

¹ **E no caso de conflito, a norma inferior incompatível com a norma superior perde, ipso facto, a validade por meio de um raciocínio de exclusão.** Trata-se, portanto, de uma sistematização **linear** (a norma superior constitui o fundamento da norma inferior), **simples** (baseada numa relação de hierarquia linear entre as normas) **e não gradual** entre duas normas jurídicas (as normas estão, ou não, sistematizadas enquanto hierarquicamente postas) com implicações no *plano da sua validade* (ÁVILA, 2010, p.28).

² Grifo nosso.

(..) qualifica-se como coerente a relação que preenche requisitos formais e essenciais. Daí falar-se em coerência formal e coerência material. Coerência formal está ligada à noção de consistência e de completude. Coerência substancial está relacionada à conexão positiva de sentido (BRACKER *apud* ÁVILA, 2000, p.169).

Na coerência formal, existem, pois, a consistência (ausência de contradição entre normas) e a completude (a norma relaciona-se de maneira lógica com o sistema, sendo absorvida pelo mesmo, sem qualquer óbice com os demais elementos nele existentes).

Com relação à coerência material, pode-se depreender a dependência recíproca (donde se percebe que, das proposições contidas nas premissas, decorrem as conclusões no mesmo viés contido nas aludidas proposições e vice-versa) e os elementos comuns (proposições com significados semelhantes). Como nos mostra Ávila,

[n]o plano formal, um conjunto de proposições qualifica-se como coerente se preenche os requisitos de (a) consistência e de (b) completude. No plano substancial, um conjunto de proposições qualifica-se como coerente quanto maior fora a (a) relação de dependência recíproca entre as proposições e (b) quanto maior forem os seus elementos comuns (ÁVILA, 2010, p. 31).

O que é importante ressaltar é que, no plano material, diferentemente do plano formal, há a possibilidade de gradação entre as proposições, ou seja, as mesmas poderão ser sopesadas quando em confronto, de molde a se saber qual é a que detém melhor adequação para o caso em análise.

Utilizar a coerência pressupõe, então, o relacionamento entre as normas, possibilitando-se o diálogo entre as mesmas, que é muito mais eficaz para o sistema do que a simplória e unidirecional previsão íncita na hierarquia linear, onde a norma superior retira a norma inferior do caso em análise. O que o sistema almeja é a reciprocidade entre as normas, em que o sentido da norma inferior deve corresponder, ao máximo, ao sentido da norma superior; o conteúdo de uma norma mais específica deve conter coerência com a norma geral e vice versa. Isso tudo sem se olvidar de que não há a exclusão de uma norma em razão de confronto direto com outra. Há, sim, uma

gradação entre ambas, existindo aquela que é melhor aplicada ao caso em análise do que a outra.

Nessa esteira de utilização da coerência na interpretação de regras constitucionais, tais como a de limitações ao poder de tributar, o STF utiliza-se da interpretação que seja melhor acatada pelos princípios fundamentais presentes na Constituição Federal de 1988. Observe-se que não se está a mencionar a interpretação que deve extirpar outra, mas a interpretação que melhor se adequa ao caso de limitação ao poder de tributar, sem que princípios fundamentais mais gerais, tais como o da segurança jurídica, por exemplo, possam ser maculados de molde a desarranjar o sistema. Neste sentido, Dworkin postula argumenta que

[...] princípios, como os que mencionei entram em conflito e interagem uns com os outros, de modo que cada princípio relevante para um problema jurídico particular fornece uma razão em favor de uma determinada solução, mas não a estipula. O homem que deve decidir uma questão vê-se, portanto, diante da exigência de avaliar todos esses princípios conflitantes e antagônicos que incidem sobre ela e chegar a um veredicto a partir desses princípios, em vez de identificar um dentre eles como válido. (DWORKIN, 2010, p. 114).

Na célebre doutrina de Humberto Ávila, vemos o seguinte:

Em todos esses casos, não se está mais diante de uma alternativa entre o ‘promove ou não promove’, o ‘suporta ou não suporta’ ou o ‘compatível ou incompatível’. Está-se, em vez disso, no terreno do ‘promove mais ou promove menos’, do ‘suporta mais ou suporta menos’ e do ‘mais compatível ou menos compatível’ (ÁVILA, 2010, p. 33).

Portanto, o que se utilizará no presente estudo é o que se prevê na coerência substancial, posto que as limitações ao poder de tributar devem estar inseridas no sistema, não apenas como forma de minimizar a voracidade fiscal, mas como forma de se possibilitar, por exemplo, a segurança jurídica, ou seja, há uma relação entre um princípio mais específico com um princípio mais geral e vice versa, tudo em prol da dinâmica harmoniosa do sistema, que não só prevê casos específicos dos contribuintes, mas toda uma segurança social, que envolve também o fisco. De acordo com Moreira

neto, [e]m todos os casos, o princípio hierarquicamente superior servirá de referencial normativo para a compreensão e dimensionamento do princípio hierarquicamente inferior, sempre que este tenha aplicação, parcial ou total (MOREIRA NETO apud ÁVILA, 2010, p. 36).

Nessa esteira, assim doutrina Humberto Ávila:

No que se refere às limitações ao poder de tributar, esta busca de coerência é feita mediante a concatenação das várias limitações entre si, notadamente pela aglutinação das mais específicas àquelas mais gerais. Isso explica a classificação das limitações em formais e materiais, bem como justifica vinculação de cada subespécie aos princípios constitucionais fundamentais. Assim, por exemplo, a regra da legalidade está vinculada ao princípio democrático e ao princípio da segurança jurídica, e as regras de imunidade estão vinculadas aos princípios constitucionais que as informam (ÁVILA, 2010, p.34).

Em consonância com Ávila, cita-se Klaus Vogel, que afirma o seguinte:

A integridade nos habilita a entender – construir – o ordenamento jurídico de uma comunidade como uma hierarquia de princípios jurídicos dentro da qual os princípios mais abstratos (e.g. equidade social) determinam os princípios menos abstratos (e.g. princípio da capacidade contributiva na tributação) que, por sua vez, determinam os princípios ainda menos abstratos (e.g. progressividade fiscal). Nesse contexto, ‘determinar’ significa que os princípios menos abstratos devem ser coerentes com os princípios mais abstratos a hierarquia (VOGEL, 1998, p. 393).

Repise-se, por oportuno, que não se está aqui a advogar sobre qual princípio tem maior valor, mas qual princípio melhor se adequa ao caso em análise, e com os princípios mais gerais, tais como os fundamentais constantes na Constituição Federal de 1988. Tal adequação será demonstrada por intermédio da fundamentação. A título de exemplo, as limitações ao poder de tributar, trazem consigo vários princípios, tais como o da irretroatividade, da anterioridade e da legalidade, a serem respeitados para que seja assegurada a segurança jurídica e vice versa.

Fundamentação recíproca normativa: existe quando duas linhas argumentativas diversas podem ser combinadas uma com a outra: a fundamentação de mais de um enunciado específico por um enunciado

mais geral (fundamentação dedutiva) e fundamentação de um enunciado mais geral por um enunciado mais específico (fundamentação indutiva). A fundamentação recíproca normativa é, do mesmo modo, de grande importância no caso das limitações ao poder de tributar. Por exemplo, as regras de legalidade, irretroatividade e anterioridade são elementos que, conjuntamente, formam, num percurso ascendente de significação, o princípio da segurança jurídica, e o princípio da segurança jurídica atua na interpretação do sentido das regras de legalidade, irretroatividade e anterioridade. Trata-se, como se vê, de uma sistematização circular e não meramente linear (ÁVILA, 2010, p. 37).

1.2 – O Objeto da Sistematização Material

Para se efetivar uma sistematização material, perpassa-se, obrigatoriamente, pelo estudo das normas, que se subdividem em normas de primeiro grau (princípios e regras); normas de segundo grau (postulados); aspecto objetivo (bens jurídicos) e aspecto subjetivo (interesses jurídicos).

Os bens jurídicos são alvos mediatos dos princípios e regras, ínsitos no sistema constitucional tributário. A ação hermenêutica de tais normas de primeiro grau dá-se com atenção aos bens jurídicos, por exemplo, da proteção à liberdade, dignidade da pessoa humana (contribuinte) e propriedade. Observe-se que uma interpretação isolada de uma regra sem a análise conjunta do bem jurídico propriedade pode levar o contribuinte à bancarrota, posto que tal interpretação poderá ser confiscatória, a ponto de alijar-lhe de seu direito inviolável à propriedade.

Nessa mesma esteira, os princípios e os bens jurídicos devem ser permeados pela coerência recíproca, para que o Sistema possa fluir de maneira eficaz, possibilitando a plenitude hermenêutica. A maneira de como se atingir tal coerência é objeto de estudos doutrinários, dentre os quais aquele no qual o presente trabalho se baseia, qual seja, a proposta de Humberto Ávila (2010, p.60-61), que, no âmbito tributário, defende que a descrição, tanto das normas jurídicas que expressamente regulam a relação obrigacional tributária como daquelas normas que são relacionadas aos bens jurídicos restringidos com a sua concretização, deve estar em consonância com as normas constitucionais.

Ora, uma coerência entre os princípios e bens jurídicos, em consonância com as normas constitucionais, atingem um grau de harmonia que se pretende em um sistema jurídico.

Com relação aos interesses jurídicos, é importante ressaltar que não se pode dissociar o estudo de bens do estudo de interesses jurídicos, posto que aqueles estão ligados a estes e vice-versa. A proteção a um interesse jurídico, obrigatoriamente, está vinculada a um determinado bem, posto que este é o fim daquele.

Observe-se que a instituição de um tributo, atinge diretamente um bem jurídico, por exemplo, a propriedade, o qual está intimamente ligado ao interesse do contribuinte. Interesse esse em não se ver imiscuído de tal propriedade por um ato fiscal, que acaba por macular-lhe a liberdade e também a dignidade da pessoa humana.

1.2.1 – Normas de Primeiro Grau: Princípios

1.2.1.1 – Evolução Histórica

Com o intuito de analisar o papel dos princípios no ordenamento jurídico hodierno, há que se traçar uma evolução histórica dos mesmos, que perpassa três fases (jusnaturalismo, positivismo e pós-positivismo). Somente assim poder-se-á entender que os mesmos, na atualidade, assumem apenas um papel programático no sistema jurídico em razão de seu alto grau de indeterminação e generalidade.

1.2.1.1.1 – O Princípio Jurídico no Jusnaturalismo

Da justiça política, uma parte é natural, a outra é legal. A natural tem em qualquer lugar a mesma eficácia, e não depende das nossas opiniões; a legal é, em sua origem, indiferente que se faça assim ou de outro modo; mas, uma vez estabelecida deixa de ser indiferente (ARISTOTELES, 1992, p. 102).

O direito natural tem caráter universal, estando atrelado à existência humana. Não importa onde o ser humano se encontre, o direito natural é sempre o mesmo para todos. Um exemplo de direito natural, para Aristóteles, é o fogo, que

queima em qualquer parte. No mesmo sentido, poder-se-á trazer à baila a gravidade terrestre, que como o fogo tem efeitos imutáveis no tempo. Ademais, o instituto do direito natural independe do juízo de valor, sobre ele aplicado, exercendo influência na vida humana, independentemente de ser considerado bom ou ruim.

Os princípios jurídicos eram considerados, para a aludida corrente jusnaturalista, axiomas jurídicos, ou seja, verdades incontestáveis, de cunho Divino, e que deveriam ser levadas em consideração como pontos de partida para o bom funcionamento do direito natural. Não havia a necessidade de serem positivados, já que eram apenas inspirações para a construção de normas.

1.2.1.1.2 – Os Princípios no Positivismo Jurídico

Já em relação a direito positivo, cumpre ressaltar, inicialmente, que o alvo do presente trabalho é o positivismo de cunho jurídico e não filosófico, já que há distinção importante entre os dois institutos. O positivismo jurídico, segundo Kelsen,

[...] tem de ser distinguido do positivismo **filosófico**; porém, ele está para com esse em uma relação próxima. Sob o positivismo filosófico entende-se “cada direção da filosofia e ciência que parte do positivo, dado, compreensível, somente nisso ou nessa ‘descrição’ exata vê o objeto da investigação rejeita cada metafísica de tipo transcendental e quer eliminar todos os conceitos do supra-sensível, de forças, causas, sim, até, muitas vezes, as formas do pensar apriorístico (categorias) da ciência. Sob o positivismo **jurídico** entende-se cada teoria do direito que como “direito” entende somente direito positivo e cada outra ordem social, também quando ela, no uso do idioma, é designada como “direito”, como especialmente o “direito natural”, não deixa valer como “direito” (KELSEN, *apud* HECK, 2010, p. 85).

O positivismo jurídico, que tem seu início no século XIX e término em meados do século XX, tinha em seu cerne a ideia de que o Direito deveria ser emancipado de toda e qualquer forma de juízo de valor, fulcrando-se apenas nos juízos de fato, que concederiam um conhecimento puramente objetivo da realidade, em conformidade com as ciências naturais, tais como a física e a matemática. Nesse diapasão, Bobbio argumenta que

[...] o positivista jurídico assume uma atitude científica frente ao direito já que como dizia Austin, ele estuda o direito tal qual é não tal qual deveria ser. O positivismo jurídico representa, portanto, o estudo do direito como fato, não como valor: na definição do direito deve ser excluída toda qualificação que seja fundada num juízo de valor e que comporte a distinção do próprio direito em bom e mau, justo e injusto. O direito, objeto da ciência jurídica, é aquele que efetivamente se manifesta na realidade histórico-social; o juspositivista estuda tal direito real sem se perguntar se além deste existe também um direito ideal (como aquele natural), sem examinar se o primeiro corresponde ou não ao segundo e, sobretudo, sem fazer depender a validade do direito real da sua correspondência com o direito ideal. (BOBBIO, 1995, p. 136).

Para os positivistas, a definição de Direito estaria, assim, isolada de toda e qualquer forma de valor, bem como do fim maniqueísta íncito a tal atividade valorativa cujo cunho subjetivo se refutaria veementemente. Ou seja, o fato deveria se enquadrar à norma, sem que ali fossem feitos quaisquer juízos de valor, dentre os quais se o ato seria justo ou injusto, bom ou mau.

O positivismo tem racionalidade forte, ele se fundamenta. Já o Direito Natural tem racionalidade fraca, pois tem fundamentação fraca. O Positivismo Jurídico surge, assim, no sentido de renegar o Direito Natural, suplantando-lhe, como um cobertor sobre o colchão, tendo em vista a dicotomia entre os dois pensamentos. Desta feita, urge ressaltar, que o Positivismo jurídico não revogou o Direito Natural, mas apenas o recobriu. Nessa mesma esteira, Bobbio defende que o Direito Positivo recobre o Direito Natural, e não o extingue, surgindo vez ou outra para amalgamar lacunas das normas positivadas, como se o cobertor contivesse buracos, por onde poder-se-ia vislumbrar o colchão (aqui metaforicamente representando o direito natural).

Para os positivistas, os princípios são íncitos ao ordenamento jurídico, podendo ser nominados de Princípios Gerais NO direito e não Princípios Gerais DO Direito. Observe-se que, embora os positivistas refutassem qualquer tipo de influência metafísica, num hercúleo esforço de distinguir os juízos de fato dos juízos de valor, os princípios perseveram. E perseveram porque representam o veículo pelo qual se normatiza o valor, tornando-o dever, por lei. E, assim, fica totalmente viável o condão positivista de caracterizar o estudo do Direito como verdadeira ciência emancipada de qualquer influência metafísica, tal como as naturais e as matemáticas. Isso porque uma vez positivados, através dos princípios, os valores tornam-se fatos e, portanto, podem ser estudados sem o temor de caracterizá-los como bons ou maus.

Nessa segunda fase, pois, os princípios são positivados, passando a ser fonte normativa secundária, já que são fruto das regras e não derivações de um direito natural, conforme se preceituava na fase anterior (naturalismo). Dessa tese, se depreende que os princípios não faziam parte das normas, que eram somente regras.

Nesse sentido doutrina, Bonavides (2005, p.263), que *o juspositivismo ao fazer dos princípios meras pautas programáticas supralegais, tem assinalado, via de regra, a sua carência de normatividade, estabelecendo, portanto, a sua irrelevância jurídica.*

1.2.1.1.3 – Os Princípios no Pós-Positivismo

Como marco do início da decadência do positivismo e a incipiente ascensão do pós-positivismo destaca-se a “Teoria do Ordenamento Jurídico” de Norberto Bobbio, segundo a qual os princípios fazem parte das normas, juntamente com as regras. Ou seja, as regras e os princípios são espécies do gênero norma, em que estes se distinguem daquelas por gozarem de generalidade, bem como de características indiretas e indefinidas. Nas palavras de Bobbio,

A teoria do ordenamento jurídico se baseia em três caracteres fundamentais a ela atribuídos: a unidade, a coerência, a completude; são estas três características que fazem com que o direito no seu conjunto seja um ordenamento e, portanto, uma entidade nova, distinta das normas singulares que o constituem (BOBBIO, 1999, p.104).

O reconhecimento expresso do que Bobbio deixou no ar, em sua obra supramencionada, encontra-se na obra de Ronald Dworkin, que, ali, deixou plasmado, serem os princípios parte do Direito e não apenas o norte para a criação da norma, conforme mostra o excerto abaixo:

Quero lançar um ataque geral contra o positivismo e usarei a versão de H.L.A Hart como alvo, quando um alvo específico se fizer necessário. Minha estratégia será organizada em torno do fato de que, quando os juristas raciocinam ou debatem a respeito de direitos e obrigações jurídicos, particularmente naqueles casos difíceis nos quais nossos problemas com esses conceitos parecem mais agudos, eles recorrem a

padrões que não funcionam como regras, mas operam diferentemente, como princípios, políticas e outros tipos de padrões. Argumentarei que o positivismo é um modelo de e para um sistema de regras e que sua noção central de um único teste fundamental para o direito nos força a ignorar os papéis importantes desempenhados pelos padrões que não são regras (DWORKIN, 2010, p. 36).

Percebe-se, pois, que, o pós-positivismo trouxe, ao contrário do Positivismo Jurídico, os princípios como normas jurídicas, retomando o juízo de valor como entidade importante para o Direito, que passa a utilizar-se de outros institutos tais como a Filosofia, a moral, a ética, a Sociologia, por exemplo, para a análise do fato.

O juiz deixa de ser um mero “boca da lei”, conforme advogavam os positivistas jurídicos, para utilizar-se de juízo de valor na análise dos fatos que serão enquadrados não só em relação às regras, mas também aos princípios. A equidade, volta a ser utilizada nos casos *sub judice*, sempre em busca da Segurança Jurídica.

Para os pós-positivistas, em *contrario sensu* ao que previa o Positivismo, os princípios são admitidos como normas-valores com positividade hierarquicamente superior nas Constituições em relação aos códigos.

Para Paulo Bonavides, (2000, p. 237), *há verdadeira revolução de juridicidade, na segunda metade do século XX, quando os princípios gerais se transformam em princípios constitucionais, sendo imprescindível o questionamento sobre a eficácia normativa dos aludidos princípios.*

Não se pode perder de vista que na transição do século XIX para o XX, o Estado liberal cede lugar ao Estado social de direito, que traz novos direitos individuais e garantias fundamentais, tudo com o escopo maior de se caracterizar o estado do “bem estar social”. Mais especificamente no Brasil, a Constituição Federal de 1988, invoca a supremacia dos interesses coletivos sobre os interesses individuais, na intensa busca pelo equilíbrio social. E os princípios têm papel fundamental nesse condão social da Carta Magna, posto que têm função de interpretar e integrar a lei, configurando-se, dessa forma, como meios de se aferirem os conteúdos constitucionais em sua dimensão normativa mais sublime. Para Jorge Miranda (1991, p. 226-227), *a ação imediata dos princípios consiste em primeiro lugar em funcionarem como critérios de interpretação e de integração, pois são eles que dão coerência geral ao sistema.* Está-se, aqui, diante da “juridicidade”, que nada mais é do que a introdução dos princípios nas Constituições, passando, os mesmos, a serem tratados como direito.

O termo “princípio” tem o significado de começo, início. Pode-se, também, ser interpretado como a coluna vertebral de uma ciência, dentre as quais o Direito. Obtemperem-se que o Direito fulcra-se nas normas e tais institutos são eivados de princípios.

Para Humberto Ávila, princípios são

[...] normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementaridade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária a sua promoção (ÁVILA, 2009, p. 78-79).

Para o célebre tributarista, Roque Antônio Carraza (2001, p. 31), *desprezar o estudo dos princípios consiste em “erronia inafastável e de efeitos bem previsíveis”, posto que são institutos amalgamadores do sistema ao qual faz parte.*

1.2.1.2 – Os Princípios Formais e Materiais e Seu Papel na Estrutura do Sistema Constitucional Tributário

Em análise à Constituição Federal de 1988, percebe-se que a mesma é eivada de princípios Formais e Materiais, em que estes circunscrevem conteúdo e aqueles o procedimento e a forma. Para uma hermenêutica eficaz deve-se primar pela unidade de princípios formais e materiais, a fim de se chegar à coerência almejada em um sistema constitucional bem estruturado.

1.2.1.2.1 – Sistematização dos Princípios Formais

Segundo ÁVILA (2010, p.63), *os Princípios formais são aqueles que estabelecem a forma e o procedimento por meio dos quais o Estado pode instituir normas.*

Na cobrança de tributos os princípios formais devem ser levados em conta, posto que designam a forma como o Fisco deverá proceder para que seja mantido o Estado de Direito e não um Estado usurpador de bens dos contribuintes.

1.2.1.2.2 – Sistematização dos Princípios Materiais

Os princípios materiais norteiam o que a norma deve proteger e o que o estado não pode usurpar. Nas palavras de Ariño Ortiz,

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 empresarial e profissional (ARIÑO ORTIZ, 1995, p.198-199).

É de bom alvitre mencionar que a relação entre os princípios materiais não está relacionada à supremacia de um sobre o outro. A relação é de complementaridade (LACOMBE, 1996). Cada princípio material tem sua função própria que deve ter seu grau de atuação sopesado pelo caso em específico que condicione a sua devida aplicação em consonância com outros princípios materiais.

1.2.2 – Normas de Primeiro Grau: Regras

As regras são normas que descrevem determinada conduta a ser seguida, designando situações permitidas ou proibidas. São, portanto, eivadas de rigidez ante a conduta humana, devendo ser respeitadas de maneira geral, salvo quando o desrespeito for fundamentado com argumentos de peso, dentre eles os princípios a ela superiores. Segundo Ávila, as regras

[...] são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte ou nos princípios que lhes são axiologicamente sobrejacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção dos fatos (ÁVILA, 2009, p. 78).

No que se refere à limitação ao poder de tributar, as regras são de grande valia, posto que normatizam, na seara constitucional, a competência do aludido poder exacional, o que exclui de antemão a influência principiológica, num primeiro momento.

Quanto à eficácia, as regras podem ser classificadas, na doutrina de Humberto Ávila em eficácia interna e externa. As regras de eficácia interna são, ainda, subdivididas em diretas e indiretas, em que aquelas apresentam eficácia decisiva e estas, eficácia definitória e de trincheira. Essas regras são compartimentadas abaixo:

- 1 – regra de eficácia interna direta decisiva: tais regras têm o cunho de dirimir conflitos de interesses, colocando um ponto final aos mesmos, que é o que se requer para se alcançar o princípio da segurança jurídica;
- 2 – regra de eficácia interna indireta definitória: tais regramentos são designados para definir condutas e se enquadrar nos anseios amplos dos princípios, adotando uma situação fática, eivada de coerência, conforme se requer de um sistema jurídico;
- 3 – regra de eficácia interna indireta de trincheira: a expressão “trincheira” bem revela o obstáculo que as regras criam para sua superação, bem maior do que aquele criado por um princípio (adaptado de ÁVILA, 2010, pág.52).

A superação de uma regra somente se dá em virtude de uma situação que ultrapasse o razoável (princípio da razoabilidade). Nesse ponto encontram-se duas correntes doutrinárias, a que defende que os princípios prevalecem sobre as regras (BANDEIRA DE MELO, 2000) e a que advoga em sentido contrário (ÁVILA, 2010).

Os defensores da corrente doutrinária que entende serem as violações aos princípios muito mais graves do que as das regras, fundamentam tal aceção no fato de que violar um princípio significa violar indiretamente vários outros comandos, bem como fundamentos do sistema jurídico.

Para ÁVILA (2010, p. 53), contudo, esta tese de que o descumprimento de um princípio é mais grave do que o descumprimento de uma regra não deve prosperar, já que tal concepção parte de dois pressupostos: primeiro, de que um princípio vale mais do que uma regra, quando, na verdade, eles possuem diferentes funções e finalidades; segundo, de que a regra não incorpora valores, quando, em verdade, ela os cristaliza.

Ademais, violar uma regra, significa violar algo sobre o qual já se sabia, ou dever-se-ia saber, ante sua característica descritiva, que lhe concede caráter forte e de difícil superabilidade. O mesmo não se pode afirmar com relação aos princípios, já que estes têm caráter mais abstrato e de menos descritibilidade, se comparado às regras, o que os caracteriza por um caráter mais frágil e de superabilidade mais factível. A este respeito, Alexy postula o seguinte:

O ponto decisivo na distinção entre regras e princípios é que os princípios são normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes. Princípios são, por conseguinte, mandamentos de otimização, que são caracterizados por poderem ser satisfeitos em graus variados e pelo fato de que a medida devida de sua satisfação não depende somente das possibilidades fáticas, mas também das possibilidades jurídicas. [...] Já as regras são normas que são sempre ou satisfeitas ou não satisfeitas. Se uma regra vale, então deve se fazer exatamente aquilo que ela exige; nem mais, nem menos. Regras contêm, portanto, determinações no âmbito daquilo que é fático e juridicamente possível. Isso significa que a distinção entre regras e princípios é uma distinção qualitativa, e não uma distinção de grau. Toda norma é ou uma regra ou um princípio (ALEXY, 2008, p. 90-91).

1.2.2.3 – Eficácia Externa das Regras

Tal eficácia tem o cunho de estabelecer direitos ao contribuinte frente ao fisco (no caso do Direito Tributário) e de competências.

1.2.3 – Da Diferença entre Princípios e Regras

A partir da análise isolada de princípios e, posteriormente, das regras, como efetivado acima, cabe ao presente estudo fazer a distinção, de maneira objetiva, entre os dois institutos.

No traço evolutivo da doutrina, detectam-se quatro critérios para a distinção dos dois institutos: o hipotético condicional; o do modo final de aplicação; o do relacionamento normativo e o do fundamento axiológico. Ávila assim os descreve:

Em primeiro lugar, há o critério do caráter “hipotético-condicional”, que se fundamenta do fato de as regras possuírem uma hipótese e uma consequência que predeterminam a decisão, sendo aplicadas ao modo se, então, enquanto os princípios apenas indicam o fundamento a ser utilizado pelo aplicador para futuramente encontrar a regra para o caso concreto. [...] Em segundo lugar, há o critério do “modo final de aplicação”, que se sustenta no fato de as regras serem aplicadas de modo absoluto tudo ou nada, ao passo que os princípios são aplicados de modo gradual “mais ou menos”. Em terceiro lugar, o critério do “relacionamento normativo”, que se fundamenta na idéia de a antinomia entre as regras consubstanciar verdadeiro conflito, solucionável com a declaração de invalidade de uma das regras[...] ao passo que o relacionamento entre os princípios consiste num imbricamento, solucionável mediante a ponderação que atribua uma dimensão de peso a cada um deles; Em quarto lugar, há o critério “fundamento axiológico”, que considera os princípios, a contrário das regras, como fundamentos axiológicos para a decisão a ser tomada. (ÁVILA, 2009, p.39).

Como defensores do Critério Hipotético-condicional, encontram-se Josef Esser e Karl Larenz. De acordo com o pensamento desses autores, princípios são:

[...] aquelas normas que estabelecem fundamentos para que determinado mandamento seja encontrado. Mais do que uma distinção baseada no grau de abstração da prescrição normativa, a diferença entre os princípios e as regras seria uma distinção qualitativa (ESSER apud ÁVILA, 2009, p. 35).

[...] normas de grande relevância para o ordenamento jurídico, na medida em que estabelecem fundamentos normativos para a interpretação e aplicação do Direito, deles decorrendo, direta ou indiretamente, normas de comportamento(LARENZ apud ÁVILA, 2009, p. 36).

Já os defensores do “modo final de aplicação”, enquanto as regras são ou não são aplicadas, os princípios são gradualmente aplicados. No entendimento de Dworkin, as regras são válidas ou inválidas. Isto é, são válidas e geram consequências quando sua hipótese de incidência é preenchida, caso contrário são inválidas. Já os princípios são mais abstratos, não levando em consideração, de maneira tão ferrenha quanto as regras, o fato de serem válidos ou inválidos. Ou seja, em razão de sua abstração, acima mencionada, podem ser amalgamados com outros princípios sem que sejam-lhes decretadas a invalidez. Assim, para Dworkin, *se os fatos estipulados por*

uma regra ocorrem, então ou a regra é válida, em cujo caso a resposta que ela fornece deve ser aceita, ou ela não é, em cujo caso ela em anda contribui para a decisão(DWORKIN, 2010, p.24).

Com relação ao critério do “conflito normativo”, os doutrinadores a ele adeptos, entendem que a distinção entre princípios e regras se daria de acordo com o funcionamento de tais institutos em caso de conflito. Explica-se: enquanto num conflito entre regras a solução se dá pela validade de uma frente à invalidade da outra; num conflito de princípios, há de se atribuir a prevalência àquele que tenha mais peso em determinado caso. Ou seja, num conflito, enquanto o princípio prevalece sobre o outro, a regra invalida a outra.

Ávila (2009, p. 68) não despreza as contribuições doutrinárias acima elencadas, mas robustece de críticas construtivas as aludidas teses, propondo *a coexistência das espécies normativas em razão de um mesmo dispositivo*. Em suas palavras:

[a]o invés de “alternativas exclusivas” entre as espécies normativas, de modo que a existência de uma espécie excluiria a existência das demais, propõe-se uma classificação que alberga “alternativas inclusivas”, no sentido de que os dispositivos podem gerar, simultaneamente, mais de uma espécie normativa (ÁVILA, 2009, p. 69).

Ou seja, para Humberto Ávila, um mesmo dispositivo pode representar uma regra, um princípio e/ou um postulado, senão vejamos o exemplo abaixo:

Examine-se o dispositivo constitucional segundo o qual é exigida lei em sentido formal para a instituição ou aumento de tributos. É plausível examiná-la como regra, como princípio e como postulado. Como “regra”, porque condiciona a validade da criação ou aumento de tributos á observância de um procedimento determinado que culmine com a aprovação de uma fonte normativa específica – lei. Como “princípio”, porque estabelece como devida a realização dos valores de liberdade e de segurança jurídica. E como “postulado”, porque vincula a interpretação e a aplicação à lei e ao Direito, preexcluindo a utilização de parâmetros alheios ao ordenamento jurídico (ÁVILA, 2009, p.69).

Portanto, trata-se de uma questão de enfoque. Dependendo do ângulo de visão sobre o dispositivo, estar-se-á diante de uma regra, ou de um princípio ou de um postulado. Mas mesmo assim, estar-se-ia diante da difícil tarefa de saber quando se está diante de um princípio, diante de uma regra ou diante de um postulado. Dessa forma, propõe-se os seguintes critérios de dissociação entre os aludidos institutos: critério da natureza do comportamento prescrito; critério da natureza da justificação exigida e critério da medida da contribuição para a decisão.

Pelo critério da natureza do comportamento descrito, as regras são dissociadas dos princípios segundo a forma como prescrevem o comportamento, ou seja, *as regras são normas imediatamente descritivas, na medida em que estabelecem obrigações, permissões e proibições mediante a descrição da conduta a ser adotada* (ÁVILA, 2009, p.71). Já os princípios *são normas cuja qualidade frontal é a realização de um fim juridicamente relevante* (ÁVILA, 2009, p. 71).

Em síntese, as regras prevêm comportamentos e os princípios prevêm um estado ideal de coisas a ser atingido. Pode-se dizer, então, que as regras são normas “do que fazer”, enquanto os princípios são normas “do que se deve ser”.

No que concerne ao critério da natureza da justificação exigida, tem-se que as regras dissociam-se dos princípios, porque, segundo Ávila, enquanto nas regras

[...] o aplicador deve argumentar de modo a fundamentar uma avaliação de correspondência da construção factual à descrição normativa e à finalidade que lhe dá suporte [...] nos princípios o elemento descritivo cede lugar ao elemento finalístico, devendo o aplicador, em razão disso, argumentar de modo a fundamentar uma avaliação de correlação entre os efeitos da conduta a ser adotada e a realização gradual do estado de coisas exigido (ÁVILA, 2009, p. 75).

Em resumo, a fundamentação da regra está em se fazer a correspondência do fato à norma, enquanto a fundamentação do princípio se refere à correlação dos efeitos do ato adotado com o fim ao qual se almeja.

Por último, porém não menos importante, encontra-se o critério da medida de contribuição para a decisão, segundo o qual

[...] os princípios não têm a pretensão de gerar uma solução específica, mas de contribuir, ao lado de outras razões, para a tomada de decisão. [...] Já as regras abrangem todos os aspectos relevantes para a tomada

da decisão, têm a aspiração de gerar uma solução específica para o conflito de razões (ÁVILA, 2009, P. 76).

1.2.4 – Colisão entre Princípios e Regras

O sistema jurídico é composto por regras e princípios. Os dois institutos são de suma importância para o aludido sistema que pereceria se fosse constituído, ou apenas por princípios, ou apenas por regras. E pereceria porque um sistema exclusivamente principiológico seria flexível, já que não gozaria de métodos claros de comportamento. No mesmo diapasão, um sistema composto unicamente por regras seria extremamente rígido, sem meios de se resolverem situações (particulares de cada caso em concreto) que não fosse por elas previstas. Conforme aponta Ávila,

[o] modelo ora apresentado demonstra que um sistema não pode ser composto somente de princípios, ou só de regras. Um sistema só de princípios seria demasiado flexível, pela ausência de guias claros de comportamento, ocasionando problemas de coordenação, conhecimento, custos e controle de poder (ÁVILA, 2009, p.120).

Portanto, os princípios e regras devem conviver, não podendo designar um instituto como mais importante do que o outro. Neste sentido, Humberto Ávila (2009, p.121) doutrina que *a rigor, não se pode dizer nem que os princípios são mais importantes do que as regras nem que as regras são mais necessárias que os princípios*. Contudo, situações existirão em que princípios e regras entrarão em conflito e o sistema deve se respaldar para solucionar tal celeuma.

Nesse diapasão, duas correntes doutrinárias são encontradas, quais sejam: aquela que entende que, em caso de colisão entre princípios e regras, aqueles prevalecem e aquela capitaneada por ÁVILA (2010, pág. 55) que informa que, após a verificação da hierarquia das normas colidentes, se verificado que ambas são de mesmo nível hierárquico³, deverá prevalecer a regra em detrimento do princípio. Para Ávila (2010), a exceção a tal assertiva, qual seja, a de um princípio sobrepor-se a uma regra de mesmo nível hierárquico, somente se dá quando houver, para tanto, uma razão extraordinária que impedisse a aplicação da regra. E cita o seguinte exemplo:

³ Caso o nível hierárquico seja diferente, a norma superior deverá prevalecer sobre a inferior, independentemente de ser regra ou princípio.

A existência de um conflito entre princípio da dignidade humana e a regra que estabelece ordem de pagamento dos precatórios. Nesse caso, porém, a regra deixaria de ser aplicada porque existiria uma razão extraordinária, que impediria sua aplicação, tendo em vista o postulado da razoabilidade (ÁVILA, 2010, pág.55).

No presente trabalho, ficará demonstrado que o princípio constitucional do não confisco prevalecerá em relação à Lei 9.393/96 (que institui, para o ITR, alíquota de 20% sobre o valor da terra nua), com base nas duas correntes doutrinárias. Na primeira, porque o princípio prevalece sobre a regra e na segunda, porque norma de nível hierarquicamente superior (constitucional) prevalece sobre lei infraconstitucional.

1.2.5 – Normas de Segundo Grau: Postulados.

Os postulados são condições essenciais para a interpretação de qualquer objeto cultural, dentre eles o Direito. São consideradas normas de segundo grau, porque norteiam a aplicação de outras normas. Frise-se que os postulados têm funcionamento diferente dos princípios e regras, já que são constituídos para orientar a aplicação dos mesmos. Daí depreende-se que os postulados, ao contrário dos princípios, não são direcionados aos contribuintes e ao Fisco, mas ao interprete do Direito. Assim, para Ávila,

[o]s postulados funcionam diferentemente dos princípios e das regras. A uma, porque não se situam no mesmo nível: os princípios e as regras são normas objeto da aplicação; os postulados são normas que orientam a aplicação de outras. A duas, porque não possuem os mesmos destinatários: os princípios e as regras são primariamente dirigidos ao Poder Público e aos contribuintes; os postulados são frontalmente dirigidos ao intérprete e aplicador do Direito (ÁVILA, 2010, p.41).

Ademais, os postulados não trazem descrições de condutas a serem seguidas como o fazem as regras, nem, tampouco, podem ser cumpridos de maneira gradual ou estabelecem um fator deontológico ideal, como o fazem os princípios. Os postulados, portanto, são normas que não descrevem comportamentos, não são cumpridos de

maneira integral e não podem ser excluídos do ordenamento jurídico, exercendo papel fundamental na hermenêutica do aludido ordenamento e na solução de antinomias, dentre os quais podem ser citados os postulados da proporcionalidade e da razoabilidade. Para Ávila,

[...] os princípios e as regras, até porque se situam no mesmo nível do objeto, implicam-se reciprocamente, quer de modo preliminarmente complementar (princípios), que de modo preliminarmente decisivo(regras); os postulados, justamente porque se situam num metanível, orientam a aplicação dos princípios e das regras em conflitos necessários com outras normas (ÁVILA, 2010, p. 42).

Os postulados podem ser classificados em hermenêuticos e em normativos aplicativos. Aqueles têm o condão de direcionar a interpretação das normas jurídicas, estes são destinados a dirimir antinomias advindas da aplicação do Direito. Humberto Ávila (2010, p. 43-44) cita como exemplo de postulado hermenêutico o da unidade do ordenamento jurídico, *a exigir do interprete o relacionamento entra a parte e o todo mediante o emprego das categorias de ordem e de unidade*. Já em relação ao postulado normativo aplicativo traz à baila, a título de exemplo, os postulados da proporcionalidade e da razoabilidade.

Os postulados não podem ser considerados princípios, nem mesmo regras, em que pese o fato de grande parte da doutrina os enquadrar como princípios, sem, contudo fundamentar tal procedimento. Não são princípios, nem regras porque os postulados não se configuram como normas finalísticas (característica de princípios), assim como também não se configuram como normas descritivas de comportamentos (característica de regras), senão vejamos:

Como os postulados situam-se em um nível diverso do das normas objeto de aplicação, deni-los como princípios ou como regras contribuiria mais para confundir do que para esclarecer. Além disso, o funcionamento dos postulados difere muito do dos princípios e das regras. Com efeito, os princípios são definidos como normas imediatamente finalísticas, isto é, normas que impõem a promoção de um estado ideal de coisas por meio da prescrição indireta de comportamentos cujos efeitos são havidos como necessários àquela promoção. [...]. As regras a ser turno, são normas imediatamente descritivas de comportamentos devidos ou atributivas de poder. **Distintamente, os postulados não descrêm comportamentos, mas**

estruturam a aplicação de normas que o fazem.⁴(ÁVILA, 2009,p. 138).

Os postulados estão longe de requerer mera atividade subsuntiva do aplicador, posto que requerem a utilização de vários elementos como critérios de medida, por exemplo, ao passo que as normas de primeiro grau, especificamente as regras, são de mera correspondência entre o fato e a previsão normativa. Segundo os postulados de Ávila,

[a]análise dos postulados de razoabilidade e de proporcionalidade , por exemplo, está longe de exigir do aplicador uma mera atividade subsuntiva. Eles demandam, em vez disso, a ordenação e a relação entre vários elementos (meio-fim, critério de medida, regra geral e caso individual) e não um mero exame de correspondência entre a hipótese normativa e os elementos de fato. [...]No exame de proporcionalidade investiga-se a norma que institui a intervenção ou exação para verificar se o princípio que justifica sua instituição será promovido e em que medida os outros princípios serão restringidos (ÁVILA, 2009, p.138).

Portanto, o postulado dá norte sobre a norma a ser instituída, no sentido de avaliar se o fim previsto no princípio está sendo almejado e se outros princípios não estão sendo maculados.

No caso em análise, os postulados da proporcionalidade e da razoabilidade devem ser levados em consideração toda vez que forem criados ou majorados tributos, para que o fim previsto no princípio da vedação do confisco seja almejado.

1.3 – Limitação ao Poder de Tributar na Dinâmica do Sistema Constitucional Tributário

Ante a necessidade do fisco em obter para si o maior montante de verbas decorrentes de tributos, há que haver, por parte de regras, princípios, garantias e de direitos fundamentais, uma limitação a tal voracidade estatal, a qual denomina-se limitação ao poder de tributar. A este respeito, Bockenförde acredita que

⁴ Grifo nosso

[l] a proteção da liberdade individual e social frente as ameaças do exercício do poder dos órgãos do Estado se assegura principalmente de forma institucional e procedimental através das garantias fundamentais da Constituição do Estado de Direito e da legislação que concretiza essas garantias⁵ (BOCKENFÖRDE, 1993, p.84).

Cumprе ressaltar que as limitações ao poder de tributar não assumem apenas um viés negativo (como se vislumbra nas regras da anterioridade e da vedação do confisco, por exemplo), mas também, *de ação* (limitação positiva) e *de composição* (limitação neutra).

Como *dever de ação*, pode ser citado o artigo 1º, inciso III da CF/88, que propugna a Dignidade da Pessoa Humana, em que o Estado é obrigado a preservar, ante a sua voracidade tributária, o mínimo de sobrevivência digna do ser humano. Como nos mostra Torres, (...) *há um direito às condições mínimas de existência humana digna que não pode ser objeto de intervenção do Estado, sequer na via fiscal, e que ainda exige prestações estatais positivas* (TORRES, 2005, p. 59).

O comportamento estatal que venha a ofender o mínimo vital vem sendo censurado pela doutrina. Como aponta Machado,

[e]m Direito Tributário a expressão sanções políticas corresponde a restrições ou proibições impostas ao contribuinte, como forma indireta de obrigá-lo ao pagamento do tributo, tais como interdição do estabelecimento e apreensão de mercadorias, o regime especial de fiscalização, entre outras. Qualquer que seja a restrição que implique cerceamento da liberdade de exercer atividade lícita é inconstitucional, porque contraria o disposto nos artigos 5º, inciso XIII, e 170, parágrafo único, do Estatuto Maior do País. [...] São exemplos mais comuns de sanções políticas a apreensão de mercadorias sem que a presença física destas seja necessária para a comprovação do que o fisco aponta como ilícito; o denominado regime especial de fiscalização; a recusa de autorização para imprimir notas fiscais; a inscrição em cadastro de inadimplentes com as restrições daí decorrentes; a recusa de certidão negativa de débito quando não existe lançamento consumado contra o contribuinte; a suspensão e até o cancelamento da inscrição do contribuinte no respectivo cadastro, dentre muitos outros. Todas essas práticas são flagrantemente inconstitucionais, entre outras razões, porque; a) implicam indevida restrição ao direito de exercer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, assegurado pelo art.170, parágrafo único, da vigente Constituição

⁵ Tradução nossa.

Federal; e b) configuram cobrança sem o devido processo legal, com grave violação do direito de defesa do contribuinte, porque a autoridade que a este impõe a restrição não é a autoridade competente para apreciar se a exigência é ou não legal (MACHADO, 2005, p. 46/47).

Desse excerto figuram como núcleos vitais a liberdade de exercer a atividade lícita, respaldada no artigo 5º, inciso XIII e artigo 170, parágrafo único da Constituição Federal de 1988. Nessa mesma esteira, o STF vem abordando o núcleo essencial:

Sanções políticas no direito tributário. Inadmissibilidade da utilização, pelo poder público de meios gravosos e indiretos de coerção estatal destinados a compelir o contribuinte inadimplente a pagar o tributo (súmulas 70, 323 e 547 do STF). **Restrições estatais, que, fundadas em exigências que transgridem os postulados da razoabilidade e da proporcionalidade em sentido estrito, culminam por inviabilizar, sem justo fundamento, o exercício, pelo sujeito passivo da obrigação tributária, de atividade econômica ou profissional lícita.** Limitações arbitrárias que não podem ser impostas pelo estado ao contribuinte em débito, sob pena de ofensa ao ‘substantive due process of law’. Impossibilidade constitucional de o estado legislar de modo abusivo ou imoderado (RTJ 160/140-141 – RTJ 173/807-808 – RTJ 178/22-24). O poder de tributar – que encontra limitações essenciais no próprio texto constitucional, instituídas em favor do contribuinte – **‘não pode chegar à desmedida do poder de destruir’** (Min. Orosimbo Nonato, RDA 34/132). A prerrogativa estatal de tributar poder cujo exercício não pode comprometer a liberdade de trabalho, de comércio e de indústria do contribuinte. A significação tutelar, em nosso sistema jurídico, do Estatuto Constitucional do Contribuinte’ Doutrina. Precedentes. Recurso Extraordinário conhecido e provido. Grifo nosso (*RE 402.769/RS, Relator: Min. Celso de Mello. Julgamento em, publicado no DJ. de 06-04-2005, p. 00049. Acessado em 03-09-2011. Disponível em <http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14792083/recurso-extraordinario-re-402769-rs-stf>*

Observe-se que a decisão do Ministro Celso de Mello protege o núcleo essencial do contribuinte, ali especificamente traduzido na liberdade de atividade econômica lícita. O autor deixa bem claro que o Poder do Fisco *não pode chegar à desmedida do poder de destruir*, devendo ser utilizados, pelo sujeito ativo da obrigação tributária, os postulados da proporcionalidade e da razoabilidade.

1.3.1 – Limitações Positivas ao Poder de Tributar

Conforme mencionado alhures, as limitações ao poder de tributar assumem um caráter positivo, em que o estado deve promover ações de defesa dos direitos fundamentais do contribuinte. Tais limitações positivas podem estar explícitas ou implícitas no ordenamento jurídico. As limitações positivas podem ser, ainda, classificadas em formais/materiais. De acordo com a doutrina de ÁVILA (2010, p.75), *os limites formais regulam a competência o procedimento e a forma da instituição normativa*.

Para Alexy (2008, p.105), (...) *princípios que estabelecem que as regras que tenham sido criadas pelas autoridades legitimadas para tanto devem ser seguidas e que não se deve relativizar sem motivos uma prática estabelecida. Tais princípios devem ser denominados princípios formais*.

A título de exemplo, pode-se mencionar a legalidade que estabelece a necessidade de previsão legal para todo o ato estatal, o que limita, sobretudo, a voracidade exacional do Fisco. Neste sentido, observa-se o seguinte:

Diferentemente, a Administração só pode fazer o que a lei lhe determina (princípio da conformidade com as normas legais). Do contrário, as autoridades administrativas reduziriam a destroços o parágrafo constitucional em exame, porque, independentemente de lei, imporiam deveres e estabeleceriam proibições aos indivíduos. O princípio da conformidade, como bem ressalta Eisenman, exige que a Administração atue só ‘depois de uma intervenção do legislador que haja traçado o modelo prefigurativo de suas ações futuras’ (RDA 56/57, apud CARRAZA, 2008, p. 242).

Já em relação às limitações positivas materiais, o enfoque se dá sobre o conteúdo da restrição, ou seja, elas podem determinar as fronteiras entre o exercício do poder e o seu não exercício (por exemplo, as normas relacionadas à competência tributária). As limitações materiais podem ser diretas ou indiretas; as primeiras regulam de maneira imediata a relação obrigacional tributária, limitando a ação estatal em prol da liberdade e a propriedade (princípios que garantem a liberdade e a propriedade do contribuinte, por exemplo) e as segundas adquirem uma característica de mediatidade em relação à obrigação tributária, exercendo seu papel limitador de molde a preservar,

por exemplo, a supremacia da Constituição, que poderia ser maculada com a atividade exacional do Fisco.

Em síntese, a análise das limitações positivas formais e materiais devem ser observadas quando do exercício do poder de tributar, isso porque uma pressupõe a outra ou pode irradiar efeitos sobre a outra (ÁVILA, 2010, p.79).

1.3.2 – Limitações Negativas ao Poder de Tributar

A limitação negativa ao poder de tributar tolhe a atividade exacional do Fisco no sentido de inviabilizar a cobrança de tributos. Tal limitação se dá por intermédio de princípios e regras. A Constituição Brasileira de 1988 apresenta, além dos aludidos princípios e regras limitadores ao poder de tributar, uma particularidade referente às regras de imunidade tributária, incisas no artigo 150, inciso VI.

1.3.3 – Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar no Brasil.

A Constituição Federal Brasileira de 1988 prevê, nos artigos 145 a 162, as limitações ao poder de tributar. Contudo, as aludidas limitações não se exaurem nos referidos artigos, estando presentes também nos artigos 1º a 17, 69, todos da CF/88.

1.3.3.1 – Limitações de primeiro grau

Por limitações de primeiro grau entenda-se os princípios e as regras que devem ser aplicados no intuito de limitar o Poder exacional do Fisco. Ou seja, *são normas que serão objeto de aplicação, mesmo que, como princípio, atue(m) semântica e axiologicamente sobre outras normas do sistema, fundamentando a construção de seu sentido* (ÁVILA, 2010, p. 113). Neste trabalho, abordar-se-ão tais limitações com sutileza, posto que o objeto principal fulcra-se nas limitações de segundo grau.

As aludidas limitações classificam-se em formais e temporais. Nas limitações formais estão presentes o devido processo legal e a legalidade. Já nas

limitações temporais, observam-se a Regra da Irretroatividade, da anterioridade e da noventena.

1. 3. 3. 1. 1 – Limites Formais

a) Do Princípio do Devido Processo Legal

De acordo com o inciso LIV do artigo 5º da Constituição Federal Brasileira de 1988, *ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal*). Trata-se de limitação de primeiro grau porque é norma objeto de aplicação, devendo ser aplicado em todo e qualquer procedimento que almeje desfalcar o patrimônio ou a liberdade da pessoa. Neste sentido, observe-se o voto do Ministro Carlos Velloso do STF:

Tenho, portanto, Sr. Presidente, que sob o pálio da constituição de 1988 é indiscutível, é incontestável que o devido processo aplica-se a qualquer procedimento administrativo em que o patrimônio do administrado possa vir a ser, de qualquer modo, desfalcado (MS25440, Relator: Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, Julgado em 15/12/2005-DJ 28-04-2006, p. 00006. Acessado em 04-09-11 – Disponível em <http://jus.com.br/revista/texto/17541/contraditorio-e-ampla-defesa-na-analise-de-aposentadorias-reformas-e-pensoes-pelos-tribunais-de-contas>)

Ou seja, em no processo administrativo ou judicial tributário, em que o escopo é, na ampla maioria dos casos, *desfalcar* o patrimônio do contribuinte, há que haver o respeito ao devido processo legal.

Para se alcançar o devido processo legal, elementos como o da *autoridade competente, o direito do contraditório, a ampla defesa e uma decisão escrita e fundamentada* devem ser levados em conta.

Com base nos elementos acima indicados, os reflexos do devido processo legal em âmbito tributário são importantíssimos, uma vez que a fiscalização tributária somente pode se dar por agentes *competentes* para tanto. Os aludidos agentes devem, no entanto, respeitar os limites legais ao procederem sua função, respeitando as regras

procedimentais e não usurpando a esfera privada do contribuinte, evitando, assim, os excessos. Ademais, todos os atos do fiscal devem ser fundamentados por escrito⁶. A ausência de fundamentação, posto que prevista constitucionalmente⁷, gera a nulidade do ato.

Ressalte-se, por oportuno, que o devido processo legal deverá existir, mesmo que não haja regras nesse sentido. Ao contribuinte deverá ser garantida a ampla defesa, existindo ou não regra expressa. Observe-se o Julgado do STF: *a incidência imediata das garantias constitucionais referidas dispensaria previsão legal expressa de audiência dos interessados*⁹ (STF, MS 23550, Relator: Min. Marco Aurélio. Julgamento em 03/04/2001, publicado no DJ. de 31-10-2001, PP-00006 EMENT VOL-02050-3 PP-00534. Acessado em 30-01-2012. Disponível em <http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/777708/mandado-de-seguranca-ms-23550-df-stf>)

b) Do Princípio da Legalidade

Um tributo somente pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto através de lei. Previsto no art. 150, inciso I da CF, no art. 97, do CTN, tal instituto também vem explicitado no art. 3º do CTN, quando especifica-se o conceito de tributo, mais precisamente no termo “instituído em lei”.

Em todos os casos, o termo utilizado para o referido princípio é “lei”, devendo-se depreender que se trata de **lei ordinária** na ampla maioria dos casos.

Contudo, tal princípio não é fechado, cabendo algumas exceções em que o tributo pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto, através de Lei Complementar, conforme se depreende dos artigos 148; 153, inciso VII e 154 inciso I, todos da Constituição Federal de 1988, que conferem, respectivamente, à lei complementar o condão de instituir os Empréstimos compulsórios, o Imposto sobre Grandes Fortunas e os Impostos Residuais.

⁶ Em razão de a atividade de fiscalização estar prevista em lei, todos os atos administrativos devem ser fundamentados por escrito(...) Em geral, os seguintes atos administrativos devem ser fundamentados(por escrito): 1. atos administrativos que estabeleçam restrições – encargos, limitações – aos direitos de liberdade; 2. atos administrativos que modifiquem a orientação consolidada da administração; 3. atos administrativos que se afastem das regras gerais e instituam exceções (ÁVILA, 2010 p.117).

⁷ Artigo 93, IX e X da CF/88.

1.3.3.1. 2 – Limitações Temporais

a) Do Princípio da Irretroatividade (art. 150, III, a, da CF)

O Art. 150, inciso III, a da CF, veda que o Fisco cobre tributos *em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado*. Depreende-se, daí, que uma lei tributária que venha alterar o tributo tem sua validade “*ex nunc*”, ou seja, para frente, somente passando a surtir efeito a partir da data em que entre em vigor, não podendo, regra geral, retroagir a fatos praticados anteriormente à sua vigência.

Como exceções ao Princípio da Irretroatividade, tem-se o art. 106, do CTN, que prevê que *a lei tributária aplica-se a ato ou fato pretérito*:

I – em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação da penalidade à infração dos dispositivos interpretados; II – tratando-se de ato não definitivamente julgado: a) quando deixe de defini-lo como infração; b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que ao tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo, c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Dessa forma, ficou plasmado em nosso ordenamento que a lei tributária poderá ser aplicada a ato ou fato pretérito, em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa (art. 106, I, CTN) e caso venha no sentido de beneficiar o contribuinte (art. 106, II, a, b,c, CTN) **desde que tal ato ou fato não tenha sido definitivamente julgado**, ou seja, não tenha decisão transitada em julgado.

Depreende-se, pois, que, nos casos do art. 106, II, a,b,c do Código Tributário Nacional, se o fato ou ato já estiver definitivamente julgado, não se admite a retroatividade da lei tributária. Dessa feita, a coisa julgada não é atingida pela Lei tributária mais benéfica, no intuito de privilegiar a segurança jurídica ao não permitir a alteração de decisões transitadas em julgado.

b) Princípio da Anterioridade (Art. 150, III, b, CF/88)

Visando a segurança jurídica do sistema, o princípio da anterioridade tinha o objetivo de proteger o contribuinte de ser surpreendido com um novo tributo, ou nova alíquota, assim que fosse publicada a respectiva lei. Por esse instituto, para que a lei que aumente, reduza, crie ou extinga determinado tributo tenha vigência, obrigatoriamente terá que ter sido publicada no ano antecedente. Daí conclui-se que, para que uma lei, que criasse, aumentasse, reduzisse ou extinguisse um tributo, tivesse validade no ano de 2008, por exemplo, teria que ser publicada em 2007, em obediência ao princípio da anterioridade. Esse lapso temporal é imprescindível para promover a segurança jurídica.

Alguns tributos não obedecem ao princípio da anterioridade; são eles: II (Imposto de Importação), IE (Imposto de Exportação), IOF (Imposto sobre Operações Financeiras), IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), contribuições de seguridade social, imposto extraordinário de guerra (IEG), Empréstimo Compulsório (Guerra Iminente ou calamidade pública), CIDE-combustível e ICMS-combustível.

A não obediência à regra da anterioridade corresponde ao fato de que as alíquotas dos mencionados tributos podem ser modificadas, passando a ter vigência, no mesmo ano de sua alteração. Isso, sem dúvida, é arma estratégica nas mãos do Governo que regula o mercado e a economia. Tome-se como exemplo o Imposto sobre Importação: no afã de proteger determinado seguimento empresarial do País da concorrência estrangeira, o Governo, através do Poder Legislativo, pode promover o aumento da alíquota do II sobre os produtos nocivos, pelo baixo preço que chegam ao mercado interno, com o intuito de proteger o referido seguimento.

Observe-se que o aumento da alíquota do exemplo anterior não pode aguardar o ano subsequente, visto que após cair em conhecimento público que no ano vindouro a alíquota sobre determinado produto irá aumentar, provocaria, indiscutivelmente, uma imensa procura sobre o artefato no período em que a lei não estivesse vigendo, ocasionando uma avalanche de importações que culminaria com a bancarrota da empresa nacional a qual se quis proteger com o aumento da alíquota do II. Poder-se-ia dizer que o “tiro saiu pela culatra”, contrariando radicalmente os anseios governamentais pelo simples fato de ter-se sujeitado ao princípio da anterioridade.

c) Princípio da Noventena (ART. 150, III, c, CF/88)

A referida regra preceitua que, para que a lei que aumente, reduza, crie ou extinga tributo tenha validade já no dia 01 de janeiro do ano subsequente, a mesma terá que ser publicada, pelo menos 90 (noventa) dias antes do final do ano anterior. Na hipótese de se ter publicado a lei após os noventa dias que antecedem o final no ano, a vigência da mesma não se dará no dia 01 de janeiro do ano subsequente, mas 90 dias após a data de sua publicação, podendo se dar em janeiro, fevereiro ou março do ano subsequente ao da referida publicação.

Como exceções ao princípio da noventena, tem-se os seguintes tributos: I. I., I. E., I. R., I. O. F., Imposto Extraordinário de Guerra, Empréstimo Compulsório em caso de Calamidade e Guerra iminente, bases de cálculo do IPTU e do IPVA.

A fundamentação que justifique as exceções, no quadro acima, é basicamente a mesma da mencionada para o Princípio da Anterioridade, mencionado linhas acima, no que se refere aos tributos II, IE, IOF, IEG, aos Empréstimos Compulsórios em caso de Calamidade Pública e de Guerra Iminente, ou seja, são situações em que o fato de se aguardar 90 (noventa) dias a partir da publicação da lei tornaria tal atitude legiferante inócua.

Ora, sem coerência seria o legislador se excetuasse os referidos impostos do Princípio da Anterioridade em detrimento do Princípio da Noventena, pois tanto a necessidade de regulamentação do mercado, através do II e do IE, da aquisição de crédito através do IOF, do aporte de capital vislumbrado no IEG e no Empréstimo Compulsório, estariam diretamente ameaçados com o aludido prazo nonagesimal, posto que são medidas urgentes, imediatas.

1.3.3.1.3. O princípio da vedação do confisco

Presente no artigo 150, inciso IV da Constituição Federal de 1988, o princípio da “vedação do confisco” será, pormenorizadamente, analisado no capítulo 2 do presente trabalho.

1.3.3.2. Limitações de 2º Grau

1.3.3.2.1. Do Postulado da Proporcionalidade e a Limitação ao Poder de Tributar

Ao contrário do que se propala em boa parte da doutrina, neste trabalho, será utilizado o termo postulado, e não “princípio”, antecedendo os substantivos proporcionalidade e razoabilidade. Isto porque tanto a proporcionalidade quanto a razoabilidade apresentam características próprias de norma de segundo grau, ou seja, aquela que norteia a aplicação de outras normas. Oriunda da jurisprudência alemã, o postulado da proporcionalidade é utilizada no controle judicial da constitucionalidade de medidas estatais que limitem os direitos fundamentais.

Para a correta utilização do postulado da proporcionalidade, é necessário examinar os seguintes elementos: *adequação*, da *necessidade* e da *proporcionalidade em sentido estrito*. É importante frisar-se que tais elementos devem ser aplicados na ordem aqui disposta, qual seja, primeiro analisa-se a *adequação*, depois a *necessidade* e, ao final, a *proporcionalidade em sentido estrito*.

A aludida ordem deve ser respeitada, posto que os três elementos contam com uma característica subsidiária entre si, ou seja, no controle do ato abusivo, o judiciário deverá trilhar inicialmente a *adequação*. Se, e somente se, o caso em análise não for solucionado pela *adequação* é que dever-se-á trilhar a análise da *necessidade*. Uma vez não resolvido por este segundo elemento, deverá o magistrado trilhar a *proporcionalidade em sentido estrito*. Em síntese, as sub-regras devem ser utilizadas numa relação de subsidiariedade, e não de solidariedade, pelo Judiciário.

a) Da Adequação

Para conceituar a *adequação*, o Ministro Gilmar Mendes (*apud* DA SILVA, , p.14) cita a seguinte parte da decisão do Tribunal Constitucional alemão: *os meios utilizados pelo legislador devem ser adequados e necessários à consecução dos fins visados. O meio é adequado se, com a sua utilização, o evento pretendido pode ser alcançado.*

Virgílio Afonso da Silva, no entanto, refuta tal conceito, sustentando que a tradução do verbo *fordern*, usado na decisão, não é *alcançar* como procedera o ínclito ministro do STF, mas sim *fomentar*. Dessa maneira, para Virgílio Afonso da Silva, a sub-regra da adequação ao meio é adequado se, com a sua utilização, o evento pretendido pode ser, pelo menos, *fomentado*. Na mesma esteira do aludido doutrinador, encontram-se Borowski (*apud* DA SILVA, 2002, p.41) e Willis Santiago Guerra Filho

(1995, 57). Dessa maneira, um ato somente poderá ser considerado inadequado se o seu uso **em nada** contribuir para fomentar o escopo almejado.

Ao que parece, o conceito de *adequação* deve seguir o formulado por Gilmar Mendes, posto que o conceito proposto por Virgílio, Willis Santiago e Borowski, torna a análise da proporcionalidade muito abrangente e abstrato, justamente pelo fato de que *fomentar* é termo por demais amplo, que dá margem a uma gama hermenêutica que levaria à insegurança jurídica.

Destarte, a sub-regra da adequação deve ser entendida como aquela segundo a qual o evento pretendido pode ser **alcançado**.

b) Da Necessidade

Enquanto o exame da *adequação* é absoluto, a análise da *necessidade* é comparativa, isto porque um ato estatal que limite um direito fundamental somente é considerado necessário caso não haja nenhuma outra medida que o limite em intensidade menor. Nas palavras de Da Silva:

Suponha-se que, para promover o objetivo O, o Estado adote a medida M1, que limita o direito fundamental D. Se houver uma medida M2 que, tanto quanto M1, seja adequada para promover com igual eficiência o objetivo O, mas limite o direito fundamental D em menor intensidade, então a medida M1, utilizada pelo Estado não é necessária (DA SILVA, 2002, p. 23-50).

c) Da Proporcionalidade em Sentido Estrito

Ultrapassadas a *adequação* e a *necessidade*, sem que o julgador possa fazer o controle de constitucionalidade do elemento que limite o direito fundamental, caso ela (a regra) seja adequada e necessária, outra saída, não há senão a que trilhe pela sub-regra da *proporcionalidade em sentido estrito*. Tal sub-regra consiste em sopesar o direito fundamental resguardado pelo ato estatal limitador e aquele direito fundamental restringido pelo mesmo ato estatal.

Para que seja considerado desproporcional, os motivos que ensejaram o ato estatal limitador devem ter menos importância do que o direito fundamental restringido. Segundo Da Silva,

Alexy costuma dividir o grau de restrição de um direito fundamental e o grau de importância da realização do direito que justifica a medida restritiva em alto, médio e pequeno. Assim, se o grau de restrição a um direito é médio – portanto, longe de implicar sua não realização -, mas o grau de importância da realização do direito colidente é pequeno, então a medida é desproporcional (DA SILVA, 2002, p.41).

d) Da Fundamentação do Postulado da Proporcionalidade no Direito Brasileiro

Embora não esteja prevista, expressamente, no ordenamento jurídico brasileiro, segundo doutrinadores como Willis Santiago Guerra Filho e Paulo Bonavides, a regra da proporcionalidade está prevista no art. 5º, parágrafo 2º da Constituição Republica Brasileira de 1988, que assim preceitua: *Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.*

Para outra corrente capitaneada por nomes como Suzana de Toledo Barros, Antônio Magalhães Gomes Filho, Patrícia Regina Pinheiro Sampaio e Carlos Affonso Pereira de Souza, a regra da proporcionalidade encontra fundamentação nos artigos 5º, inciso II (legalidade); art. 5º, XXXV (inafastabilidade do controle jurisdicional), art.1º, caput (princípio republicano), art.1º, inciso II (cidadania), art.1º, inciso III (dignidade), art.5º, LXVIII (Habeas corpus); art. 5º, LXIX (mandado de segurança), *habeas data* (art.5º, LXII), e art. 5º, XXXIV (direito de petição), todos da Constituição Federal de 1988.

O presente trabalho, no entanto, sai das duas correntes acima descritas para trilhar aquela que entende que proporcionalidade decorre da própria estrutura dos direitos fundamentais e não deste ou daquele preceito Constitucional. Isso porque, se a maioria dos direitos fundamentais são princípios (no sentido formulado por Alexy), os mesmos têm como característica a *otimização*, ou seja, devem ser sopesadas as situações fáticas e jurídicas em cada aplicação do princípio, o que impõe uma regra, qual seja, a da proporcionalidade, que existe, independentemente de previsão no texto

positivado. Por isso, se afirmou que a proporcionalidade é inerente à estrutura dos direitos fundamentais.

1.3.3.2.2 – Do postulado da Razoabilidade

a) Origem

O princípio da razoabilidade surge, na Inglaterra, com a transição do regime monárquico para o Estado de Direito, com o intuito de controlar os poderes, até então, ilimitados do Estado. De acordo com Barros,

[v]ai surgir como decorrência da passagem do Estado de Polícia para o Estado de Direito, quando é formulado com o intuito de controlar o poder de coação do monarca, chamado de poder de polícia, porque ilimitado quanto aos fins que poderia perseguir e quanto aos meios do que poderia empregar (BARROS, 2000, p. 35).

Embora nascido na Inglaterra, é nos Estados Unidos da América que a razoabilidade ganha maior relevo, através da cláusula *due process of law*, que, inicialmente, tinha apenas contornos processuais, mas que, com o passar do tempo, passa a adquirir contornos materiais, sendo denominada *substantive due process of law*. Para Castro,

[o] abandono da visão estritamente processualista da cogitada garantia constitucional (procedural due process) e o início da fase “substantiva” na evolução desse instituto (substantive due process) retrata a entrada em cena do Judiciário como árbitro autorizado e final das relações do governo com a sociedade civil, revelando seu papel de protagonista igualmente substantivo no seio das instituições governativas. A dialética do poder e as metafísicas questões do direito público encontram, enfim, no plano institucional, a autoridade dotada de prerrogativa decisória (do ifnal enforcing power) e revestida dos predicados de interprete derradeiro do sentido da Constituição: o Poder Judiciário (CASTRO, 1989, p. 57).

O *substantive due process of law*, para os norte-americanos, é a regra da razoabilidade para os Brasileiros.

b) Conceito

Antes da conceituação de razoabilidade, propriamente dita, é de se ressaltar que, ao mencionar tal instituto (razoabilidade), exsurge a noção de justiça, equivalência, equitatividade.

Adentrando ao conceito da razoabilidade, Barroso (1998, p.69) dispõe que tal postulado [é] *um parâmetro de valoração dos atos do Poder Público para aferir se eles são informados pelo valor superior inerente a todo ordenamento jurídico: a justiça* (BARROSO, 1998, p. 69).

Nesse mesmo sentido, José Afonso da Silva (2000, p. 350) afirma que a razoabilidade transformou-se [n]um *postulado genérico de legalidade a exigir que o atos do Poder Público se compatibilizem com a noção de um direito justo, perfazendo uma simbiose de direitos supraleais nominados ou inominados nos textos constitucionais, afinados com o diapasão da justiça*.

Ainda vinculando o postulado da razoabilidade à justiça, Calcini postula o seguinte:

Portanto, possível afirmar-se ser o princípio da razoabilidade um 'standard' de justiça a ser aferido pelo Poder Judiciário, quando do controle dos atos estatais, visando o cumprimento dos valores fundantes do ordenamento jurídico, com base ideal de justiça num determinado tempo e espaço (CALCINI, 2003, p. 147).

Fica, então, a pergunta: a quem cabe aplicar a razoabilidade, no sentido de limitar os arroubos do Poder Público, aqui representado pelos Poderes Executivo e Legislativo? A resposta transparece de maneira luzidia, qual seja, cabe ao Poder Judiciário afirmar se o Legislativo e o Executivo não agiram com excesso, atuando, cada qual, de maneira razoável.

E quando uma decisão judicial é razoável? Estevão Horvath, remetendo a Manuel Atienza, assim responde a tal questão:

(...) uma primeira característica das decisões jurídicas razoáveis é seu caráter subsidiário com relação às decisões (estritamente) racionais.

Estas decisões, por sua vez, estarão racionalmente justificadas se, e somente se: a) respeitam as regras da lógica dedutiva, no sentido de que na sua fundamentação não há erros lógicos; b) respeitam os princípios da racionalidade prática (no sentido de Alexy); c) não afastam a utilização, como premissa, de alguma fonte de direito de caráter vinculante; d) não adotam, como elementos decisivos da fundamentação, critérios éticos, políticos, como elementos decisivos da fundamentação, não previstos expressamente pelo ordenamento jurídico (HORVATH, 2003, p. 58).

Depreende-se, pois, que decisão judicial somente lançará mão da razoabilidade caso não seja possível a utilização da racionalidade. Ou seja, se a decisão não puder respeitar as regras da lógica dedutiva, não puder respeitar os princípios da racionalidade prática, não utilizar de fonte de direito de caráter vinculante ou adotar preceitos éticos e políticos não previstos expressamente no ordenamento jurídico, como elementos cruciais na fundamentação, estar-se-á diante de uma decisão que terá necessariamente que se utilizar da razoabilidade.

Depreende-se, pois, que o postulado da razoabilidade é uma forma de se procurar a forma mais justa no julgamento dos atos estatais pelo Poder Judiciário⁸, objetivo que se busca através do equilíbrio entre os atos do Poder Estatal e os direitos fundamentais incisos na Constituição Federal de 1988.

c) O Postulado da Razoabilidade na Constituição Federal de 1988

Escoimado em farta doutrina, pode-se afirmar que a razoabilidade promana do artigo 5º, inciso LIV, da Constituição Federal Brasileira de 1988, que prediz que *ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal*. Esse preceito constitucional deu ensejo, inclusive, a manifestações expressas na ordem infraconstitucional, conforme se vislumbra no artigo 2º da Lei 9784/1999, que ora se transcreve *in totum*: *A administração Pública, obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência*.

⁸ Com o ativismo judicial, a regra da razoabilidade veio à tona em razão do *cariz liberla* que informa a economia de mercado.

Em terras brasileiras, vige, também, a mesma filosofia empregada nos Estados Unidos, onde o devido processo legal (*due process of law*) deixa de ter característica meramente processual para apresentar seu aspecto material (*substantive due process*), sendo aplicado como forma de impedir, ou limitar, as restrições aos direitos fundamentais, impostas pelo Estado. A este respeito, castro postula o seguinte:

Ainda que assim não se entendesse, por excessivo apego ao método literal e sobremodo precário de interpretação das normas jurídicas restaria ao longo da exposição, que o postulado da ‘razoabilidade das leis’ promana forçosamente da aplicação do caráter substantivo (*substantive due process*) da casula do devido processo legal, a ser empreendida com criatividade e senso de justiça pelos órgãos incumbidos da salvaguarda da supremacia da Constituição, máxime daqueles integrantes do Excelso Poder Judiciário (CASTRO, 1989, p. 381).

Nessa mesma esteira está o Supremo Tribunal Federal, conforme se vislumbra do voto do Ministro Celso de Mello:

Todos sabemos que a cláusula do devido processo legal – objeto de expressa proclamação pelo art. 5º, LIV, da Constituição – deve ser entendida na abrangência de sua noção conceitual, não só no aspecto meramente formal, que impõe restrições de caráter ritual à atuação do Poder Público, mas, sobretudo, em sua dimensão material, que atua como decisivo obstáculo à edição de atos legislativos de conteúdo arbitrário ou irrazoável (MELLO, apud CALCINI, 2003. p.150).

d) A razoabilidade no Poder Legislativo – Um Limite à Discricionariedade do Legislador

Com relação à razoabilidade e sua utilização pelo Poder Legislativo, o presente estudo busca a doutrina de Celso Antônio Bandeira de Mello (1994, p.54):

enuncia-se com este princípio que a Administração, ao atuar no exercício de discricção, terá de obedecer a critérios aceitáveis do ponto de vista racional, em sintonia com o senso normal de pessoas equilibradas e respeitadas das finalidades que presidiram a outorga da competência exercida. Vale dizer: pretende-se colocar em claro que não serão apenas inconvenientes, mas também ilegítimas – e, portanto

jurisdicionalmente invalidáveis – as condutas desarrazoadas, bizarras, incoerentes, ou praticadas com desconsideração às situações e circunstâncias que seriam atendidas por quem tivesse atributos normais de prudência, sensatez e disposição de acatamento às finalidades da lei atributiva da discricionariedade

Obtemperem-se que as palavras de Celso Antônio Bandeira de Mello, acima, embora voltadas para a Administração pública, podem ser aplicadas, *in totum*, na atividade legiferante, ou seja, o legislador encontra limites ao seu poder discricionário de fazer leis, na Constituição Federal. Caso não respeitem o limite imposto pela Carta Política, as leis infraconstitucionais serão tidas como inconstitucionais. E onde há razoabilidade em tal situação? A razoabilidade não pode se dissociar do princípio da legalidade, posto que aquela (razoabilidade) filia-se à finalidade da lei. Neste sentido, assevera Caio Tácito: [a] *rigor, o princípio da razoabilidade filia-se à regra da observância da finalidade da lei que a seu turno, emana do princípio da legalidad* (TÁCITO *apud* HORVATH, 2003, p. 54).

Ora, conforme versado alhures, a razoabilidade notabiliza-se pela relação perfeita entre meios e fins, não sendo legítima, portanto, a lei que não atenda ao seu fim proposto, implícita ou expressa na regra de competência (TÁCITO *apud* HORVATH, 2003, p. 54).

e) Diferença entre os Postulados da Proporcionalidade e Razoabilidade

As diferenças entre o postulado da razoabilidade e da proporcionalidade têm início já no seu nascedouro, posto que aquela tem origem na Inglaterra em decisão judicial proferida em 1948, enquanto esta tem início com a jurisprudência do Tribunal Constitucional Alemão, quando do controle das leis restritivas dos direitos fundamentais.

Tem-se ainda, como diferença entre os dois institutos, o fato de que a razoabilidade corresponde apenas a um elemento do postulado da proporcionalidade, qual seja, a *adequação*, de molde a se depreender que o postulado da proporcionalidade é mais abrangente do que o postulado da razoabilidade. A este respeito

A exigência da razoabilidade, baseada no devido processo legal substancial, traduz-se na exigência de “compatibilidade entre o meio empregado pelo legislador e os fins visados, bem como a aferição da

legitimidade dos fins”. Barroso chama a primeira exigência – **‘compatibilidade entre meio e fim’**- de razoabilidade interna, e a segunda – **‘legitimidade dos fins’** - de razoabilidade externa. Essa configuração da regra da razoabilidade faz com que fique nítida sua não-identidade com a regra da proporcionalidade. O motivo é bastante simples: o conceito de razoabilidade, a forma como exposto, corresponde à primeira das três sub-regras da proporcionalidade, isto é, apenas à exigência da adequação.⁹(DA SILVA, 2002, p. 33).

E conclui,

A regra da proporcionalidade é, portanto, mais ampla do que a regra da razoabilidade, pois não se esgota no exame da compatibilidade entre meios e fins(...) (DA SILVA, 2002, p. 33).

Destarte, pode-se afirmar que a razoabilidade não subsistiria sem a proporcionalidade, posto que, enquanto esta trabalha com os juízos de vantagem e desvantagem na aplicação de determinada norma, naquela somente se trabalha com o dever de equivalência, congruência. Pode-se afirmar que a regra da razoabilidade é a chamada proibição da arbitrariedade, conforme explica Gustavo Naveira:

Como tal funciona dentro de todas as ordens estatais, pois não se concebe um Estado de Direito uma atuação dos Poderes Públicos que não se ache justificada, arrazoada e medida. [...] [a razoabilidade é] a adequação de meios a fins, o equilíbrio que necessariamente deve existir entre ambos, sem se sobrepor totalmente à idéia de oportunidade, mérito, ou conveniência da medida adotada, que cai dentro do âmbito político (NAVEIRA apud HORVATH, 2002, p. 55).

Em verdade, a razoabilidade age como o ente provedor da ‘justa medida’ (LARENTZ, 1998,p1039), entre os arroubos do Poder Público e os direitos fundamentais.

⁹ Grifo nosso

CAPÍTULO 2

2 – O PRINCÍPIO PRESENTE NO ARTIGO 150, INCISO IV DA CF/88 QUE PROPUGNA A VEDAÇÃO DO CONFISCO

Para melhor compreensão da regra da vedação do confisco, incita no artigo 150, inciso IV da Carta Magna de 1988, trilhar-se-á, cartesianamente: o histórico de tal regramento; o conceito de confisco; a diferença entre confiscar e tributar; a tênue fronteira que existe entre o ato tributacional e o confisco. Por fim, porém, não menos importante, apreciar-se-á o enquadramento da regra do não confisco como direito fundamental.

2.1 – Conceito de Confisco

Por confisco entenda-se o ato segundo o qual:

[...] se apreendem e se adjudicam ao fisco bens pertencentes a outrem, por ato administrativo ou por sentença judiciária, fundados em lei. Em regra, pois, o confisco se indica uma punição. Quer isto dizer que sua imposição, ou decretação, decorre da evidência de crimes ou contravenções praticados por uma pessoa, em virtude do que, além de outras sanções, impõe a lei a perda de todos ou parte dos bens em seu poder, em proveito do erário público (DE PLÁCIDO E SILVA, 1997, p. 505).

Para o insigne doutrinador Luciano Amaro (1998, p. 138), *confiscar é tomar para o Fisco, desapossar alguém de seus bens em proveito do Estado*. Já para Villegas (1980, p. 89), tem-se o confisco quando *se está ante exigência tributária que excede a razoável possibilidade de colaborar para os gastos públicos, isto é, que não vão além do que permite a capacidade contributiva do particular afetado*.

Já para Fabio Brun Goldschimjdt (2003, p.46), confisco é (...) *o ato de apreender a propriedade em prol do Fisco, sem que seja oferecida ao prejudicado*

qualquer compensação em troca. Por isso, o confisco apresenta o caráter de penalização, resultante da prática de algum ato contrário à lei.

Nesse ponto, é de se ressaltar que o confisco é permitido, por concessão constitucional (artigo art.5º XLVI, b, da CF), apenas e tão somente em razão de penalidade. Cezar Roberto Bitencourt (2007, p. 679) disserta com clareza acerca do tema:

Confisco, enfim, como efeito da condenação penal, é a perda ou privação de bens do particular em favor do Estado. Declarada procedente a ação penal, surge a perda em favor da União do *instrumenta et producta sceleris*, como efeito da condenação, que se aplica também aos crimes culposos, pois nosso Código não fez qualquer restrição nesse sentido. Sua aplicação restringe-se às infrações que constituam crimes, sendo inadmissível interpretação extensiva para abranger as contravenções penais (BITENCOURT, 2007, p. 679).

Acerca do aludido enfoque penal, é de bom alvitre mencionar o artigo 3º do Código Tributário Nacional, segundo o qual, *[t]ributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que **não constitua sanção de ato ilícito**, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (Art. 3º - Grifo nosso).*

Como o artigo 3º do CTN retira do conceito de tributo toda sanção de ato ilícito, não se pode chamar qualquer forma de tributo de penalidade e, portanto, excluída essa exceção do direito tributário, ela não será alvo desse trabalho.

Retornando ao campo tributário, Aliomar Baleeiro (1997, p. 564) definiu os tributos confiscatórios como aqueles *que absorvem todo o valor da propriedade, aniquilam a empresa ou impedem o exercício da atividade lícita e moral.*

Nesse sentido, temos Eduardo Marcial Ferreira Jardim (1995, p. 20), que conceituou confisco da seguinte maneira:

Confisco. Em direito tributário, o vocábulo é utilizado em sentido estrito, significando, assim, o ato pelo qual o Fisco adjudica bens do contribuinte. Cumpre ponderar que a tributação de natureza confiscatória é absolutamente proibida, em face de inúmeros primados constitucionais que protegem a propriedade, a teor do princípio assegurador do direito de propriedade e do postulado da capacidade contributiva. Por outro lado, contudo, a penalidade decorrente de delito

tributário poderá ensejar feição confiscatória, desde que haja previsão legal específica (JARDIM, 1995, p. 20).

Sampaio Dória explica da seguinte forma o confisco:

quando o Estado toma de um indivíduo ou de uma classe além do que lhes dá em troca, verifica-se exatamente o desvirtuamento do imposto em confisco, por ultrapassada a tênue linha divisória entre as desapropriações, a serem justas e equivalentemente indenizadas, e a cobrança de impostos, que não implica em idêntica contraprestação econômica (DÓRIA, 1986, p. 195).

Por fim, com base no que foi acima transcrito, confisco consiste em amealhar, desarrazoadamente, em favor do Fisco, valor excessivo em relação à capacidade contributiva do sujeito passivo, ameaçando-lhe o patrimônio de molde a inviabilizar seu progresso sócio-econômico.

2.2 – O postulado da Razoabilidade no Reconhecimento do Confisco

Segundo o princípio da legalidade, um tributo somente pode ser criado ou aumentado através de lei. Nesse diapasão, o legislador conta com a discricionariedade limitada pelo princípio constitucional do não-confisco. Como tal princípio não traz critérios objetivos com relação ao que seja confisco, o legislador deverá utilizar-se da razoabilidade e da proporcionalidade ao instituir tributos ou aumentá-los.

Roque Antônio Carraza corrobora tal ponto de vista quando doutrina que [...] *portanto, o princípio da não-confiscatoriedade exige do legislador conduta marcada pelo equilíbrio, pela moderação e pela medida na quantificação dos tributos, tudo tendo em vista um Direito Tributário justo* (CARRAZA, RDT 74/34).

O razoável, portanto, está em se instituir ou aumentar tributos dentro de padrões que não maculem a propriedade do contribuinte, isto porque o princípio do não-confisco está intimamente ligado ao direito inviolável da propriedade. Segundo QUINTANA (*apud* CASANOVA, 1997, p. 264):

(...) um tributo é confiscatório quando o montante de sua alíquota é irrazoável (...). E esse *quantum* é irrazoável quando equivale a uma parte substancial do valor do capital, ou da renda, ou da utilidade, ou quando ocasiona o aniquilamento do direito de propriedade em sua substância ou em qualquer de seus atributos.¹⁰

O justo seria contribuir com os cofres públicos, sem que a propriedade do contribuinte seja defenestrada. Mais uma vez, uma questão vem à baila: a partir de que momento o direito de propriedade passa a ser maculado?

Assim como HORVATH (2003, p. 61), entende-se que tal resposta advirá da análise particularizada de cada situação, posto que cada caso detém suas variáveis e particularidades que não podem ser normatizadas genericamente.

2.3 – O Postulado da Proporcionalidade no Reconhecimento do Confisco e a sua Relação Intrínseca com o Princípio da Capacidade Contributiva

Montesquieu (2000), em seu livro *Espírito das Leis*, asseverou que

[a]s rendas do Estado são uma parcela que cada cidadão dá de seu bem para ter a segurança da outra ou para fruí-la agradavelmente. Para fixar corretamente essas rendas, cumpre considerar as necessidades do Estado e as necessidades dos cidadãos. Não se deve tirar das necessidades reais do povo para suprir as necessidades imaginárias do Estado (MONTESQUIEU, 2000, p. 384).

No desempenho de suas atividades, o Estado tem despesas as quais devem ser sanadas pela tributação. Tendo em vista que tais atividades são em prol do contribuinte, cabe a ele (contribuinte) seu financiamento. Contudo, a participação do contribuinte deve ser de acordo com a sua capacidade contributiva. Por capacidade contributiva entenda-se a *exigência de que a tributação seja modulada de modo a adaptar-se à riqueza dos contribuintes* (ATALIBA, 1991, p.235).

Presente em diversos sistemas tributários pelo mundo, destacar-se-á, no presente trabalho, a capacidade contributiva incita no artigo 53 da Constituição Italiana, e no artigo 31, 1 da Constituição espanhola, que abaixo se transcrevem, respectivamente:

¹⁰ Tradução nossa

Art.53 – Todos têm a obrigação de contribuir para as despesas públicas na medida de sua capacidade contributiva.¹¹

Art.31, 1 – Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos publicos de acuerdo com su capacidad econômica¹²

A Constituição brasileira também se refere à capacidade contributiva no artigo 145, §1º, que prediz que *sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte*¹³

Com relação à Carta Magna brasileira, algumas ressalvas são importantes, quais sejam, enquanto as Cartas Políticas da Itália e da Espanha, acima transcritas, referem-se aos tributos, a brasileira refere-se, tão somente a impostos. Ademais, o termo utilizado é ‘capacidade econômica’ e não ‘capacidade contributiva’.

A doutrina estabelece diferença entre ‘capacidade econômica’ e ‘capacidade contributiva’, qual seja: enquanto aquela corresponde à potencialidade de obtenção de riqueza (renda, patrimônio, consumo), esta equivale à aptidão para suportar e pagar um determinado(s) tributo(s) (HORVATH, 2003, p. 68); hodiernamente os dois termos são usados indistintamente.¹⁴

Para Peres Royo (*apud* HORVATH, 2003, P. 69), *o princípio da capacidade econômica cumpre no ordenamento jurídico espanhol (...) três funções essenciais: a) de fundamento da imposição; b) de limite para o legislador (...); c) de programa ou orientação para o mesmo legislador no que toda ao uso desse poder.*

Defende-se, aqui, que a capacidade contributiva trilha, também no Brasil, as funções lecionadas por Peres Royo, posto que induz o Estado a procurar riqueza onde quer que ela se encontre (primeira função); limita o poder do legislador em relação às

¹¹ ITÁLIA, Constituição - 27.12.1947. Acesso em 23-12-10 – Disponível em [http://www.educazioneadulti.brescia.it/certifica/materiali/6.Documenti_di_riferimento/La%20Costituzione%20in%2015%20lingue%20\(a%20cura%20della%20Provincia%20di%20Milano\)/CostituzioneItaliana-Portoghese.pdf](http://www.educazioneadulti.brescia.it/certifica/materiali/6.Documenti_di_riferimento/La%20Costituzione%20in%2015%20lingue%20(a%20cura%20della%20Provincia%20di%20Milano)/CostituzioneItaliana-Portoghese.pdf)

¹² .ESPANHA, Constituição – 19-12-1978. Acesso em 23-12-10 – Disponível em http://www.boe.es/aeboe/consultas/bases_datos/doc.php?coleccion=iberlex&id=1978/31229

¹³ BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988. Acesso em 23-12-10 - Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm

¹⁴ No presente trabalho, os termos capacidade econômica e capacidade serão usados indistintamente, conforme grande parte da doutrina.

normas fiscais tributárias. Isso porque a obrigação de pagamento de tributos só tem início a partir do momento em que o contribuinte tem garantido o mínimo básico para a manutenção de suas necessidades vitais¹⁵ (segunda e terceira funções).

Analisando a hipótese de incidência tributária de um determinado imposto, a capacidade contributiva deve ser verificada já no aspecto material e na relação deste com a base de cálculo.

Para Villegas, *[l]a confiscatoriedad se produce ante aportes tributários que exceden la razonable posibilidad de colaborar al gasto público que permite la capacidad contributiva del obligado* (VILLEGAS, 1979, p. 187).

Para a análise da capacidade contributiva, faz-se necessário trazer à baila o instituto do mínimo existencial, que garante

[...]ao cidadão direito de sofrer a tributação somente da parcela líquida de sua renda, salvaguardados os custos básicos de subsistência pessoal e familiar, ou seja, seu mínimo existencial. O legislador fiscal deve distribuir a carga tributária isentando o mínimo existencial do cidadão e de sua família (ZILVETI, 2004, p. 223 e 224).

Nesse mesmo sentido, CENCERRADO MILLAN (1999, p. 35), aborda o mínimo existencial (*mínimo exento*) no âmbito tributário *como um conjunto de bens destinados à satisfação das necessidades elementares do indivíduo e, por isso, livres de tributação*.

Portanto, a capacidade contributiva está diretamente relacionada ao mínimo existencial de cada contribuinte. Ou seja, o cidadão não pode se ver amealhado, a título de tributação, de seu mínimo existencial, ou de sua renda bruta. Somente após detectados a renda líquida e o mínimo existencial do contribuinte é que deverá ser praticada a tributação, posto que apenas nessa hipótese estar-se-á respeitando a capacidade contributiva.

Repise-se, então, que, após distinguida a capacidade contributiva do contribuinte, o mínimo existencial deve ser preservado, ou seja, a parcela a ser retirada a título de tributo, não poderá macular a sobrevivência do contribuinte, sob pena de se estar confiscando.

¹⁵ A primeira parte do § 1º do art. 145 da CF/88 reforça esta idéia, ao dispor que *sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte*.

Asseverando sobre o mínimo existencial e sua preservação, assim doutrina Ricardo Lobo Torres: *[c]onsequentemente, há um direito às condições mínimas de existência humana digna que não pode ser objeto de intervenção do Estado, sequer na via fiscal, e que ainda exige prestações estatais positivas* (TORRES, 2005, p. 59).

E, para identificar o mínimo existencial, o postulado da proporcionalidade orientará o princípio da capacidade contributiva, distinguindo em cada caso concreto a *adequação, a necessidade e a proporcionalidade em sentido estrito*.

Klaus Tipke (apud ZILVETI, 2002, p. 51), ao afirma que *a capacidade contributiva dos contribuintes é atingida com base no princípio da proporcionalidade e não com base no princípio da progressividade*.

Destarte, o princípio da capacidade contributiva, está diretamente vinculado ao postulado da proporcionalidade, tanto em âmbito legislativo quanto judiciário, posto que o Legislador não poderá instituir ou majorar tributos que ultrapassem o mínimo existencial do contribuinte, que deve ser resguardado pelo princípio da capacidade contributiva, que por sua vez, só tem *modus operandi* a partir do postulado da proporcionalidade aplicado ao caso concreto. Nessa mesma linha de raciocínio, encontra-se o poder Judiciário, que deve analisar se a lei está de acordo com o aludido princípio da capacidade contributiva no caso concreto.

2.4 – Do Princípio da Vedação do Confisco

O inciso IV do artigo 150 da Constituição Federal de 1988, assim preceitua:

Art.150 – Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:[...]
IV – utilizar tributo com efeito de confisco [...] ¹⁶

Analisando o “caput” do artigo acima citado, tem-se que tal dispositivo destina-se à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, ou seja, a todos os denominados sujeitos ativos da obrigação tributária, e tem a finalidade de evitar a voracidade dos entes federativos, de um lado, e, de outro, conferir segurança jurídica

¹⁶ BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988. Acesso em 23-12-10 - Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm

aos contribuintes (sujeitos passivos da obrigação tributária), posto que traz consigo o direito de utilização dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade na cobrança de tributos.

Em razão da abrangência acima ventilada, a “vedação do confisco” é considerada princípio, já que não se aplica por subsunção, como é o caso das regras, mas dá, sim, um norte para a aplicação das normas tributárias. A este respeito, Defini postula que

[a] norma que estabelece a proibição de utilização de tributo com efeito de confisco não é regra, pois não se aplica por subsunção [...], mas um dos princípios (em sentido lato) que regem a aplicação dos demais e é medida de ponderação (DEFINI, 2007, p. 263/264 e 266).

Com relação ao inciso IV, propriamente dito, há expressa alusão ao termo “tributo”, o que leva à compreensão de que é direcionado a todas as espécies tributárias, quais sejam: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais e empréstimos compulsórios.

Ainda na análise do referido inciso IV, merece destaque o termo “confisco”, o qual já foi devidamente conceituado alhures, cabendo à presente pesquisa demarcar a diferença entre “confisco e tributo”.

Há uma importante diferença entre confisco e tributo, qual seja, enquanto neste a transferência de recursos do indivíduo para o Estado se dá obedecendo os limites autorizados pela Constituição, naquele a referida transferência ocorre sem limitação, levando à anulação da riqueza privada.

Dessa maneira, conclui-se *que o tributo não pode prestar-se para exaurir a fonte que o produz* (MACHADO, 2003, p. 165). O que seria do setor privado se se confiscasse toda a produção, sob a escusa de tributação? Sem dúvida, o crescimento do país estaria comprometido, principalmente na atual política econômica neoliberal adotada por nosso país.

No mesmo sentido, doutrina Ichihara (2005, p. 64), ao dizer que *a tributação jamais pode ter conotação confiscatória, inclusive sob pena de descaracterizar a natureza tributária e ingressar no campo da punição ou da penalidade*.

Além disso, um tributo com efeito de confisco soaria como uma penalidade, o que não se pode admitir, segundo o próprio conceito do art. 3º do CTN, que é claro

em afirmar não ser o tributo uma sanção. E isso fica muito claro na utilização da expressão “efeito de confisco”. Tal termo, é muito mais abrangente do que o termo “confisco” isoladamente. Tal expressão tem uma razão de ser, que é a de extirpar toda e qualquer interpretação que viesse a propor que a proibição se daria apenas com relação ao confisco enquanto pena. Destarte, o termo “efeito de confisco” destina-se aos tributos cuja cobrança exceda os limites da razoabilidade e da proporcionalidade, amealhando os bens do contribuinte.

Nesse sentido, é ensinamento de Fábio Brun Goldschmidt (2003, p.51) que:

1) o efeito de confisco é conceito bem mais amplo que o confisco como instituição sancionatória; 2) sendo assim, o efeito de confisco, graficamente, começa antes do confisco em sentido estrito (porque não é necessariamente sancionatório), e no confisco em sentido estrito encontra-se seu estágio final; 3) manter o caráter sancionatório que ontologicamente possui o instituto do confisco na delimitação do efeito confiscatório, implicaria desconhecer a tradicional definição de tributo (adotada pelo CTN) como prestação despendida de caráter sancionatório (GOLDSCHMIDT, 2003, p. 51).

A partir da explanação sobre a expressão “efeito de confisco”, cabe, aqui, a difícil tarefa de se dizer a partir de que ponto o tributo deixa de o ser para tornar-se confisco. Qual o limiar entre tributo e confisco? Trata-se de linha tênue que não encontra positivada em nosso ordenamento. Segundo Melo,

[é] penosa a tarefa de fixar o limite para o confisco, pois se uma alíquota de 30% (trinta por cento) pode não representar confisco para o contribuinte do imposto sobre a renda, uma alíquota de 20% (vinte por cento), aplicada sobre o valor venal de imóvel do contribuinte, para fins de apuração do imposto predial e territorial urbano, significará confisco da propriedade (MELO, 2005, p. 35).

O esclarecimento dessa linha tênue entre Tributo e Confisco é, pois, de suma importância para que o contribuinte possa se defender de tributação abusiva e, conseqüentemente, obstaculizadora da plenitude dos seus (do contribuinte) direitos fundamentais.

A falta de parâmetro legal para diferenciar o Tributo do Confisco reflete-se até mesmo no Supremo Tribunal Federal, que precisa velar pelo princípio do não-confisco íncito no art. 150, inciso IV da Constituição Federal de 1988, conforme

podemos depreender do voto do Ministro Carlos Mario Velloso, em seu voto na sessão plenária de julgamento da ADIN 2010-2 (VELOSO, Carlos, voto em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2010-2, STF, Brasília-DF):

[...] sempre que o aumento de um tributo atingir, no conjunto da carga tributária, a capacidade contributiva, ultrapassando-a, aquele tributo, embora isoladamente possa não ser confiscatório, passa a sê-lo. É que, destinando-se os tributos ao Estado, que é um só — embora sua Federação divisível em esferas de governo —, a exigência sobre o cidadão deve ser medida pelo conjunto e não apenas por cada tributo em particular. Há, como já disse, tributos confiscatórios e incidências confiscatórias representadas pelo conjunto de tributos não-confiscatórios. É que o direito individual a ser preservado não é a média da carga tributária geral, mas o acréscimo desta sobre cada incidência que define, em cada caso particular, a existência ou não do confisco.

O fato é que qualquer tributo que, isoladamente ou em conjunto com a carga tributária hodierna, traduza qualquer pretensão governamental de se apropriar injustamente, no todo ou em parte, do patrimônio do contribuinte, comprometendo-lhe a existência digna ou a prática da atividade profissional lícita, ou ainda, a regular satisfação de suas necessidades básicas, deve ser coibido. Nesse sentido, foi o voto assim proferido pelo STF - *ADI-MC 1075 / DF - DJ 24-11-2006 PP-00059*.

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - LEI Nº 8.846/94 EDITADA PELA UNIÃO FEDERAL - ... A TRIBUTAÇÃO CONFISCATÓRIA É VEDADA PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. A proibição constitucional do confisco em matéria tributária - ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento, pelo contribuinte, de suas obrigações tributárias - 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 básicas. - O Poder Público, especialmente em sede de tributação (mesmo tratando-se da definição do "quantum" pertinente ao valor das multas fiscais), não pode agir imoderadamente, pois a atividade governamental acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade que se qualifica como verdadeiro parâmetro de aferição da constitucionalidade material dos atos estatais. [...].

É que a Constituição não tolera a utilização de tributo com efeito de confisco (CF, art. 150, IV). Como se chega a essa conclusão? Qual seria o conceito de ‘tributo com efeito de confisco’? O conceito é indeterminado, caso em que o juiz laborará em área que é comumente denominada na doutrina como ‘área cinzenta’, devendo, para tanto, lançar mão de regras como a da proporcionalidade e a da razoabilidade, que abaixo serão analisadas.

Por derradeiro, e não menos importante, o termo “vedação” é limite à voracidade Estatal, que, sem as arestas da Lei Maior, resultaria em situações caracterizadas pela apropriação de bens particulares do contribuinte sem a devida indenização. Neste sentido, Oliveira reitera que

[o] preceito constitucional proibitivo do confisco presta-se para ajustar o direito de propriedade com o poder de tributar do Estado, na medida em que, limitando este, não permite que por meio de tributação, seja subtraído da parte substancial da propriedade ou de renda do contribuinte. O texto do princípio, indica, meridianamente, a impossibilidade de o Poder Público, com capa de Tributo, realizar efetivo confisco de bens e de renda das pessoas (OLIVEIRA, 2007, p. 108-9).

A “vedação” prevista no inciso IV do artigo 150 da CF/88 destina-se não só ao poder Executivo (Fisco), mas também ao Legislativo (o legislador não pode instituir tributo ou aumentar alíquotas ou bases de cálculos que ofendam tal regramento) e ao Judiciário (no julgamento de situações para as quais o contribuinte recorreu à justiça, por entender estarem sendo seus bens irrazoavelmente amealhados pelo Fisco, na cobrança de Tributos).

Em síntese, a Vedação do Confisco tem cunho geral, não se restringido apenas a um ente federativo ou a outro. Roque Antônio Carraza vai mais além, ao defender que tal regra tem força vinculante:

Também a norma constitucional que proíbe utilizar tributo com efeito de confisco (Art. 150, IV) encerra um preceito vinculante, que inibe o exercício da competência tributária. O que estamos querendo dizer é que será inconstitucional a lei que imprimir à exação conotações confiscatórias, esgotando a ‘riqueza tributável’ dos contribuintes (CARRAZA, 2002, p. 435).

2.4.1 – O Princípio da Vedação do Confisco como Direito Fundamental

O presente tópico tem a finalidade de distinguir, cientificamente, com base nas premissas marcantes da norma de direito fundamental, se a vedação do confisco enquadra-se como direito fundamental ou não. Para ser considerada norma de direito fundamental, algumas premissas são essenciais, serão descritos a seguir.

2.4.1.1 – Necessidade de Previsão Explícita, Implícita, ou Decorrente no Texto Constitucional ou em Tratados Internacionais

Para Alexy,

[n]ormas de direitos fundamentais são todas as normas para as quais existe a possibilidade de uma correta fundamentação referida a direitos fundamentais. Para as normas diretamente estabelecidas normalmente é suficiente uma referência ao texto constitucional. Uma fundamentação mais profunda, que demonstre por que aquilo que a Constituição diz é válido, normalmente tem, para a prática da fundamentação referida a direitos fundamentais, um interesse apenas teórico. Isso demonstra que a generalização da definição baseada em uma correta fundamentação referida a direitos fundamentais não elimina, de forma nenhuma, a diferença entre normas de direitos fundamentais estabelecidas direta e indiretamente. No caso de uma norma diretamente estabelecida, uma fundamentação correta é sempre diferente da fundamentação no caso de uma norma indiretamente estabelecida (ALEXY, 2008, p. 76).

O insigne autor alemão acima citado doutrina que os direitos fundamentais, em síntese, devem estar positivados na Constituição. Contudo, não se intitulam direitos fundamentais somente aqueles assim nominados pela Constituição Federal, podendo existir outros direitos fundamentais no corpo constitucional que não tenham sido caracterizados diretamente como tais, mas que o sejam de maneira indireta. Neste sentido, assim se manifesta Sarlet :

Com base no que foi exposto e à luz do direito constitucional pátrio, verifica-se de plano, ser inviável a sustentação, também entre nós, da concepção segundo a qual os direitos fundamentais formam um sistema em separado e fechado no contexto da Constituição. Com muito mais pertinência do que no caso da Lei Fundamental alemã, as

ponderações tecidas por Hesse revelam sua procedência e atualidade quando consideradas em face do texto da Constituição de 1988. Em primeiro lugar, cumpre referir que o conceito materialmente aberto de direitos fundamentais consagrado pelo art.5º, §2º da CF aponta para a existência de direitos fundamentais positivados em outras partes do texto constitucional e até mesmo em tratados internacionais, bem assim para a previsão expressa da possibilidade de se reconhecer direitos fundamentais não-escritos, implícitos nas normas do catálogo, bem como decorrentes do regime e dos princípios da Constituição (SARLET, 2009, p. 71).

2.4.1.2 – A Norma de Direito Fundamental Deve Ter Conteúdo Valorativo

Vieira de Andrade (1976, p. 144-145) doutrina que *os direitos fundamentais não podem ser pensados do ponto de vista dos indivíduos, enquanto faculdades ou poderes de que estes são titulares, antes valem juridicamente também do ponto de vista da comunidade, como valores ou fins que esta se propõe a prosseguir.*

Ilustrando ainda mais tal raciocínio, assim se manifesta Sarmento:

Com efeito, na medida em que os direitos fundamentais exprimem os valores nucleares de uma ordem jurídica democrática, seus efeitos não podem se resumir à limitação jurídica do poder estatal. Os valores que tais direitos encarnam devem se irradiar para todos os campos do ordenamento jurídico, impulsionando e orientando a atuação do Legislativo, Executivo e Judiciário. Os direitos fundamentais, mesmo aqueles de matriz liberal, deixam de ser apenas limites para o Estado, convertendo-se em norte de sua atuação (SARMENTO, 2008, p. 106).

Fica claro que a norma de direito fundamental tem o condão de irradiar-se por todo o ordenamento jurídico *condicionando a interpretação das normas legais e atuando como impulsos e diretrizes para o legislador, a administração e o Judiciário* (SARMENTO, 2008, p. 124).

Não se pode olvidar também de que a norma de direito fundamental tenha relação com a dignidade humana, incida do inciso III do artigo 1º da CF/88, que é valor que amalgama todos os direitos fundamentais. Neste sentido, Sarlet postula o seguinte:

No que concerne à construção dos elementos de identificação de um conceito material de direitos fundamentais, é na doutrina constitucional lusitana que podemos encontrar uma das formulações

mais interessantes e próximas de nós, de modo especial em face da similitude de ambas as ordens constitucionais e da notória influência do direito constitucional português sobre o nosso, o que por si só já justifica a nossa escolha. Cuida-se da proposta formulada pelo Professor Vieira de Andrade, da Universidade de Coimbra, que, entre outros aspectos a serem analisados, identifica os direitos fundamentais por seu conteúdo comum baseado no princípio da dignidade da pessoa humana, que, segundo sustenta, é concretizado pelo reconhecimento e positivação de direitos e garantias fundamentais. Posição semelhante foi, recentemente, adotada na doutrina pátria, sugerindo que o princípio da dignidade da pessoa humana, expressamente enunciado pelo artigo 1º, inc. III, da nossa CF, além de constituir valor unificador de todos os direitos fundamentais, que, na verdade, são uma concretização daquele princípio, também cumpre função legitimatória do reconhecimento dos direitos fundamentais implícitos[...] – grifou-se (SARLET, 2009, p. 95).

2.4.1.3 – A Norma de Direito Fundamental Deve Ser Protetiva

O Estado deve prover meios de proteger os direitos fundamentais do indivíduo, não só dos poderes públicos mas também de agressões oriundas de particulares. E tal proteção se dá através das normas de direito fundamental que limitam as agressões estatais e privadas. Segundo Sarlet,

Outra importante função atribuída aos direitos fundamentais e desenvolvida com base na existência de um dever geral de efetivação atribuído ao Estado, por sua vez agregado à perspectiva objetiva dos direitos fundamentais, diz com o reconhecimento de deveres de proteção (Schutzpflichten) do Estado, no sentido de que a este incumbe zelar, inclusive preventivamente, pela proteção dos direitos fundamentais dos indivíduos não somente contra os poderes públicos, mas também contra agressões provindas de particulares e até mesmo de outros Estados. Esta incumbência, por sua vez, desemboca na obrigação de o Estado adotar medidas positivas da mais diversa natureza (por exemplo, por meio de proibições, autorizações, medidas legislativas de natureza penal, etc.), com o objetivo precípua de proteger de forma efetiva o exercício dos direitos fundamentais (SARLET, 2009, P. 149).

Nesse mesmo sentido, Sarmento assevera que:

[a] teoria contemporânea dos direitos fundamentais afirma que o Estado deve não apenas abster-se de violar tais direitos, tendo também

de proteger seus titulares diante de lesões e ameaças providas de terceiros. Este dever de proteção envolve a atividade legislativa, administrativa e jurisdicional do Estado, que devem guiar-se para a promoção de direitos da pessoa humana (SARMENTO, 2008, p. 129).

Uma vez dispostas as premissas inerentes à norma de direitos fundamentais, passa-se a demonstrar que o regramento que “veda o confisco”, no inciso IV do artigo 150 da Constituição Federal enquadra-se como norma de direito fundamental.

O artigo 150, inciso IV da CF/88, está situado na Seção II – Das limitações ao Poder de Tributar (premissa do item “a”), em luzidia demonstração de que vem para proteger o indivíduo da voracidade do Fisco, protegendo-lhe a propriedade e consequentemente a liberdade do exercício de atividade econômica (premissa prevista no item “c”). Nessa esteira, percebe-se, ainda, que o aludido regramento constitucional irradia-se pelos poderes Legislativo e Executivo, posto que os inibe de criar tributos que confiscem o patrimônio do contribuinte.

Ademais, a vedação do confisco encontra-se intimamente relacionada com a promoção da dignidade da pessoa humana, (premissa do item “b), já que, a partir do momento em que o Estado apropria-se injustamente do patrimônio ou dos rendimentos de contribuintes, acaba por comprometer-lhes, por intermédio da elevada carga tributária, a existência digna, ou a regular satisfação de suas necessidades vitais (habitação, saúde, moradia, educação, dentre outros).

Nesse sentido, assim julgou o STF:

A proibição constitucional do confisco em matéria tributária nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, o campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita, ou ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, por exemplo) – (STF, Pleno, ADC 8 – MC, Rel., Min. Celso de Mello, d.j. 13/10/1999).¹⁷

¹⁷ STF, Pleno, ADC 8 – MC, Rel., Min. Celso de Mello, d.j. 13/10/1999, acessado em 02-01-11. Disponível em <http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/busca?q=titulo:ADC%208&s=jurisprudencia>

Percebe-se do julgado acima transcrito que amealhando desarrazoadamente a propriedade do contribuinte, o Estado está ofendendo-lhe a dignidade humana, posto que fica cerceado de seu mínimo vital.

2.4.1.4 - Os Direitos Fundamentais e o Confisco

Voltando a atenção para os direitos fundamentais, cada direito fundamental tem seu mínimo existencial, podendo-se falar *num mínimo vital da liberdade, da propriedade, da dignidade humana, da vida (...) 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* (MENKE, 2008, p. 61).

As Cartas Magnas de países como Alemanha, Espanha e Portugal protegem, explicitamente, o núcleo essencial dos direitos fundamentais:

Art. 19.2 da Constituição Alemã: In keinem Flle darf ein Grundrecht in seinem Wesensgehalt¹⁸ angetaste werden. (apud Ávila, 2010, p.

Art. 53.1 da Constituição Espanhola: Los derechos y libertades reconocidos en el Capítulo Segundo del presente Titulo vinculan a todos los Poderes Públicos. Solo por ley, que en todo caso deberá respetar su **contenido esencial**, podrá regularse el ejercicio de tales derechos y libertades, que se tutelarán de acuerdo com lo previsto em el art. 161, 1, ‘a’.¹⁹

Art. 18º da Constituição Portuguesa: 3. As leis restritivas de direitos, liberdades e garantias têm de revestir carácter geral e abstracto e não podem ter efeito retroactivo nem diminuir a extensão e o alcance do **conteúdo essencial** dos preceitos constitucionais.²⁰

No Brasil, embora não haja a previsão explícita do termo ‘mínimo existencial’ ou ‘mínimo vital’, ou o que o valha, na Constituição Federal de 1988, pode-se depreender, de maneira implícita, o mínimo existencial, com relação à

¹⁸ Mínimo vital

¹⁹ ESPANHA, Constituição – 19-12-1978. Acesso em 23-12-10 – Disponível em http://www.boe.es/aeboe/consultas/bases_datos/doc.php?coleccion=iberlex&id=1978/31229

²⁰ PORTUGAL, Constituição da República Portuguesa – 25-04- 1976. Acesso em 23-12-1- Disponível em <http://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx>

existência humana digna, no seu artigo 7º, IV²¹ e art. 1º, III²². Ademais, o mínimo existencial vem sendo ressaltado em muitas decisões do STF, dentre as quais ressalta-se o RE 413.782-8.

Em comentários ao aludido acórdão do STF, Cassiano Menke, assevera:

No Brasil, o STF vem tratando do núcleo essencial em muitas das suas decisões, mesmo sem anunciá-lo expressamente. No já citado RE 413.782-8 o Tribunal reconheceu que o exercício da atividade empresarial de forma regular **depende** 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 (MENKE, 2008, p. 63).

Fica claro, então, que o mínimo existencial não pode ser maculado, sob pena de o contribuinte ser passível de confisco e ter sua dignidade humana ofendida.

A fim de melhor compreender essa questão envolvendo o mínimo existencial, é de bom alvitre trazer à tona a “teoria das esferas”, cunhada pelo *Bundesverfassungsgericht*, segundo a qual três seriam os compartimentos identificáveis no interior do direito (MENKE, 2008, p. 62).

E o autor continua, afirmando o seguinte:

Haveria uma esfera nuclear e central, “uma intocável área de liberdade humana, que é retirada da influência do Poder Público identificada como zona 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. Essa segunda zona é graficamente representável por um círculo 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 da zona social do direito (MENKE, 2008, p. 63).

²¹ 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 ajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo, sendo vedada a sua vinculação para qualquer fim; (...)

²² Art. 1º. III, CF/88

Portanto, a partir dos ensinamentos de Cassiano Menke, percebe-se que a esfera mais interna corresponde ao mínimo vital, enquanto a esfera mais externa é a zona social do direito e a intermediária (entre o mínimo vital e a zona social) e a zona ampla. Enquanto as zonas ampla e social podem sofrer limitações (de acordo com o princípio da proporcionalidade), a zona nuclear que corresponde ao mínimo vital não pode ser maculada. Conforme nos mostra Menke:

Logo, quanto mais longe do núcleo, mais sujeito está o bem às restrições diante de outros bens e valores constitucionalmente protegidos que se deseja otimizar. Isso significa: quanto mais próximo da borda mais externa dos círculos estiver o bem (zona dos bens supérfluos), maior é sua importância para a sociedade e menor é sua essencialidade ao titular o direito (MENKE, 2008, p. 65).

Pode-se dizer, então, que, à medida que se distancia do núcleo (mínimo vital), a proteção dos bens tende a se relativizar, pois eles devem servir à sociedade como *elementos fundamentais da ordem objetiva da coletividade* (HESSE, *apud* MENKE, 2008, p. 65).

Trazendo tal teoria para o direito tributário, as normas desse aludido ramo do direito não podem ameaçar as condições mínimas à manutenção da vida digna. Nesse sentido, afirma Tipke (2002, p. 59): *Tal Estado de libertades se privaría a si 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.*

Daí serem, as normas tributárias, passíveis de limitação, para que os contribuintes possam ter um mínimo existencial que tornem sua vida digna.

O STF asseverou, no RE 18.331-SP, entendimento no sentido acima exposto quando o Ministro Orozimbo Nonato externalizou que *o poder de tributar não pode chegar à desmedida do poder de destruir*. Destarte, pode-se depreender que o poder de Tributar deve ser delimitado, a fim de que se chegue a um denominador justo entre os interesses do Fisco e os direitos fundamentais do contribuinte.

Nesse diapasão, observe-se a decisão proferida em 17.03.2005: *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 (...)*(STF, RE 18331 – Relator: Min. Orozimbo Nonato. Julgamento em 21-09-1951) A Corte Guardiã da

Constituição vem reiteradamente, portanto, preservando o mínimo vital do contribuinte brasileiro, preservando-lhe, de maneira absoluta, direitos de caráter fundamental, previstos na Carta Magna, em detrimento dos anseios fiscais. Caso a norma tributária macule os direitos fundamentais contidos no mínimo vital, estar-se-á diante de uma *restrição excessiva*, que é proibida, pelo postulado²³ da *proibição de excesso*.

Em análise à decisão proferida no RE 18976-SP, da lavra de Barros Barreto, que abaixo se transcreve, pode-se constatar o que se argumenta:

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 (STF, RE 18976/SP, *Relator: Min. Barros Barreto. Julgamento em , 01.01.1970*)²⁴

É nessa esteira que se inclui o princípio da vedação de confisco, posto que é aplicação normativa do postulado da Proibição de excesso (MENKE, 2010, p. 79). Ou seja, a partir do momento em que a norma tributária extrapola a esfera do mínimo vital, ao autorizar o perdimento de bens em prol do Estado, está-se diante de um *excesso* que não pode se concretizar, razão pela qual se deflagra o princípio da vedação do confisco, que equilibra a voracidade estatal com o direito fundamental à **propriedade**, o qual dispõe o contribuinte.

2.4.1.4.1 – O Mínimo Vital do Direito Fundamental da Propriedade

Propriedade refere-se ao direito do proprietário ou proprietários, formalmente reconhecido(s) por

²³ Trata-se de um postulado porque *estrutura a aplicação das regras e princípios que vinculam o interesse público – tributário – juntamente aos princípios pelos quais os direitos fundamentais se exteriorizam* (MENKE, 2008, p. 77)

²⁴ STF, RE 18976/SP, *Relator: Min. Barros Barreto. Julgamento em , 01.01.1970*). Acessado em 10-12-10. Disponível em <http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14525785/recurso-extraordinario-re-18976-stf>

autoridade pública, tanto para explorar bens excluindo quaisquer outras pessoas como para dispor dos mesmos para venda e demais fins comerciais (PIPES, 2001, p. 19).

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 5º "caput" e, nos incisos XXII, XXIII e XXIV, *garante o direito de propriedade, submetendo-a à sua função social, e dispondo que ela somente será expropriada por necessidade ou utilidade pública, ou por interesse social, tudo nos termos da lei, mediante justa e prévia indenização em dinheiro (...)* (HORVATH, 2002, p.43)

Não se pode, contudo, para o bom entendimento do direito fundamental da propriedade, desvinculá-lo do direito, também fundamental, da liberdade, haja vista que a propriedade dos bens confere, ao indivíduo, liberdade de escolha. Nesse sentido, assim doutrina Kirchhof: *"la propiedad tiene como presupuesto jurídico la libre disposición sobre situaciones com valor patrimonial"* (KIRCHHOF, 1998, pp. 25-49).

Desta sorte, ao se tratar de propriedade, estar-se-á tratando de liberdade, em virtude da reciprocidade de ambos os direitos fundamentais. Não é à toa que a Constituição Federal de 1988 menciona, em seu artigo 170, que o livre exercício da atividade econômica fulcra-se na noção de propriedade privada. Conclui-se, pois, que *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 seus interesses privados* (MENKE, 2008, 120). Portanto, na zona intocável do direito, que aqui se denomina de núcleo essencial ou vital, encontram-se as liberdades de *ter* e de *fazer uso*.

2.4.1.4.2 – O Princípio do Não-confisco como Forma de Proteção aos Direitos Fundamentais da Propriedade e da Liberdade

Fica, pois, luzidio que o núcleo vital tem em si os direitos fundamentais da propriedade da liberdade, já que devem ser resguardadas *ao proprietário a titularidade e da liberdade de aproveitamento e exploração de uma parte do conteúdo econômico da propriedade sobre o bem* (MENKE, 2008, p. 121).

A tributação e a propriedade, guardam íntima relação entre si, na medida em que, para haver a constrição da propriedade do contribuinte, a título de tributos, há de haver uma “autorização” do sujeito passivo nesse sentido. Essa “autorização” se dá por intermédio de lei, que é confeccionada pelos parlamentares eleitos pelos próprios contribuintes.

Eis aí a necessidade de tais leis serem limitadas, visto que, caso não o fossem, estar-se-ia ameaçando diretamente a titularidade e a disponibilidade de uso sobre o imóvel, por exemplo

Daí, existir a previsão constitucional que veda o confisco, pois tal regramento garante a existência do mínimo vital do contribuinte, que somente poderá ser maculado, mediante previsão da própria Carta Magna. Isto posto, o direito de tributar alcança a propriedade do contribuinte dentro dos parâmetros de excepcionalidade da Constituição Federal, porém sem ultrapassar o limite que o torna confiscatório.

Assim leciona Perez:

A normatização do princípio de ‘não-confisco’ em sede constitucional supõe a plasmação de um limite jurídico explícito ao exercício do poder tributário que embora encontre sua razão de ser primitiva em um reforço do direito de propriedade, implica, ademais, a fixação de um critério diretor à hora de estabelecer as normas reguladoras dos tributos. O alcance e delimitação jurídica desse critério, sua operatividade, em suma, com relação à criação de prestações tributárias, constitui-se, assim, em uma exigência para o jurista, máxime se temos em conta que não se trata de um princípio que se infere da regulação do direito de propriedade, senão que aparece recolhido como tal pela Constituição, conjuntamente a outros princípios tributários (PEREZ, 1991, p. 240).

Cesar Albiñana (*apud* HORVATH, 2002, p. 44), tece interessantes considerações que nos ajudam a raciocinar dentro do contexto ora proposto. Destacamos as seguintes:

a) impostos sobre heranças, apesar de ser os que contam com melhores fundamentos para altas alíquotas, sempre terão de respeitar o seu próprio objeto; as heranças; b) os tributos ademais de responder ao princípio da capacidade econômica, formam parte das limitações que se postulam para a propriedade e para a herança pela função social que devem desempenhar para a comunidade e c) portanto, na hora de valorar sociopoliticamente a magnitude de um imposto, não se deve

computar somente a co-respectiva capacidade econômica, mas deve-se comprovar que outros meios cooperam para que a propriedade privada cumpra sua função social, pois se estes não existirem, corresponderá ao imposto desempenhá-la (ALBIÑANA apud HORVATH, 2002, p. 44).

Segundo MENKE (2008, p. 79), (...) *o confisco torna o direito de propriedade ineficaz em relação àquele bem apanhado, eliminando concretamente o seu conteúdo.*

Nesse sentido, doutrina Derzi (*apud* BALEEIRO):

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 do 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 o art. 150, IV, se veda é que a lei regule o tributo de modo a que ele gere os mesmos efeitos econômicos que o confisco geraria (DERZI *apud* BALEEIRO, 2005, p. 573).

Em síntese, ao se proibirem tributos excessivamente onerosos, que gerem a perda do patrimônio, da propriedade e da liberdade de uso, estar-se-á protegendo o mínimo vital.

2.4.1.4.3 – A Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal

Para o bom entendimento do confisco, há a necessidade de se ter demarcado o mínimo vital. Isto porque uma vez delimitado o que venha a ser o aludido mínimo vital, pode-se distinguir uma ação como confiscatória ou não. Como não há regras que definam o mínimo vital, cabe, então, analisar as decisões da Corte Constitucional brasileira, o que, desde já, se passa a fazer.

a. A Jurisprudência do STF quanto ao Direito Fundamental à Dignidade da Pessoa Humana

No que se refere ao direito fundamental da dignidade da pessoa humana, em julgado de 2002, o STF entendeu como confisco

[...] a injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício da existência digna ou a prática de atividade profissional lícita, ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde, habitação, por exemplo) (STF, ADI 2010/MC, Tribunal Pleno, rel. Min. Celso do Mello, DJU 12.4.2002).

Observe-se que há um padrão de existência digna, o qual não pode ser maculado pelo Estado. Essa existência digna refere-se ao direito fundamental incido no artigo 1º, inciso III da CF/88, que perpassa pelas necessidades vitais do indivíduo.

Essas necessidades vitais são elencadas (sem exaustão) no artigo 7º, inciso IV da CF, que traz como basilares a educação, a saúde, o lazer, a moradia, o vestuário, a higiene, o transporte, a alimentação e a previdência social. Nesse mesmo diapasão, podem ser declinados como necessidades vitais o livre acesso à justiça (artigo 5º, XXXV, da CF), liberdade de trabalho, dentre outros.

b. A Jurisprudência do STF e o Direito Fundamental da Liberdade da Atividade Econômica

Já no tocante ao direito fundamental à liberdade, o STF, no RE 18.976-SP, declarou 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 o desencorajar as iniciativas lícitas e proveitosas, o que haverá será o exercício ilegal do direito a impor tributos.*

Tal decisão fora proferida como solução para o caso em que o município de Santos aumentou, em 600%, a alíquota do imposto de licença de cabines de banho. É luzidia, aqui, a ofensa, pelo Fisco, ao direito fundamental ao exercício da atividade econômica, bem essencial que não poderia ser maculado. Desta forma, houve confisco no ato do município de Santos, o que se veda constitucionalmente.

c. A Jurisprudência do STF e o Direito Fundamental da Propriedade

Conforme, mencionado alhures, a propriedade não pode se dissociar da liberdade e vice-versa, por essa razão, a descoberta do mínimo vital perpassa pela análise de ambos os direitos fundamentais. Um bom exemplo disso encontra-se, no julgado do RE 123.297 do STF, que, embora não tenha adentrado na celeuma tributária, demonstrou que a ofensa à propriedade resulta em perda da liberdade de exercer a atividade econômica desenvolvida.

O aludido caso refere-se ao ato de o Estado de São Paulo, com o escopo de construir a Estação Ecológica Juréia-Itains, ter impedido a retirada das matas nas propriedades existentes na Serra do Mar. Nesse ínterim, os proprietários propuseram ação de indenização em face da aludida entidade da federação, posto que tiveram sua liberdade de exploração de atividade econômica sobre o imóvel.

Ficou, assim decidido pelo STF, em voto do Ministro Celso de Mello (RE 134.297-8-SP):

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 (*STF, RE 134297/SP, Relator: Min. Celso de Mello. Julgamento em 12.06.1995*)²⁵

Obtempere-se que o núcleo essencial está intimamente ligado a dois direitos fundamentais, quais sejam, o da propriedade e o da liberdade de exercício de atividade econômica. Uma vez impedido o potencial exercício de atividade econômica pelo proprietário do imóvel, impossibilitou-lhe o direito pleno de usufruir de sua propriedade. E por ter o Estado ofendido o mínimo vital dos proprietários, o STF concedeu-lhes a indenização em detrimento do ente da federação.

²⁵ *STF, RE 134297/SP, Relator: Min. Celso de Mello. Julgamento em 12.06.1995, publicado no DJ. de 22-09-1995 PP-30597 EMENT VOL-01801-04 PP-00670 .Acessado em 27-12-2011 . Disponível em <http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/745994/recurso-extraordinario-re-134297-sp-stf>*

No âmbito dos tributos, no entanto, a situação em que o Fisco ofendesse, por intermédio da cobrança de tributos os direitos fundamentais da propriedade e da liberdade, não poderia ser solucionada com o pagamento de indenização, posto que há expressa vedação a tal ofensa, através do regramento da vedação ao confisco.

Aprofundando mais na seara tributária, tem-se que tributos como o ITR, o IPTU e o IPVA atingem diretamente o dinheiro do contribuinte que, conseqüentemente, tem diminuída a possibilidade de manutenção do imóvel rural, do imóvel urbano e do veículo automotor, respectivamente. Ora, uma vez inviabilizada a manutenção das propriedades, por redução da titularidade monetária pelos contribuintes, está-se diante de uma ofensa ao mínimo vital e, destarte, diante de um confisco.

d. Meios Utilizados pelo STF para se Distinguir o Confisco de Tributo: Postulado da Razoabilidade

Enquanto não existe legislação que defina o limite entre tributo e confisco, a fixação de tal linha (limite quantitativo), pelo STF, tem obedecido ao princípio da razoabilidade, ou seja, analisa-se cada caso em particular, chegando-se a um valor de tributo que atenda às necessidades estatais e respeite a capacidade contributiva do contribuinte afetado.

O Ministro Celso de Mello, em julgamento da ADI 1075-MC, assim decidiu:

É cabível, em sede de controle normativo abstrato, a possibilidade de o Supremo Tribunal Federal examinar se determinado tributo ofende, ou não, o princípio constitucional da não-confiscatoriedade consagrado no art. 150, IV, da Constituição da República. Hipótese que versa o exame de diploma legislativo (Lei 8.846/94, art. 3º e seu parágrafo único) que instituiu multa fiscal de 300% (trezentos por cento). A proibição constitucional do confisco em matéria tributária — ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento, pelo contribuinte, de suas obrigações tributárias — 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 básicas. O Poder Público, especialmente em sede de tributação (mesmo tratando-se da definição do quantum pertinente ao valor das multas fiscais), não pode agir imoderadamente, pois a atividade governamental acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade que se qualifica como verdadeiro parâmetro de aferição da constitucionalidade material dos atos estatais.

Depreende-se da leitura do Excerto acima que a Constituição Federal veda a apropriação estatal injusta do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, visto que tal apropriação estatal acabaria por comprometer-lhes o exercício de sua atividade profissional e uma vida digna.

CAPÍTULO 3

3 – O IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR) E SUA ATIVIDADE CONFISCATÓRIA

3.1 – O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR)

Em seu artigo 153, inciso VI, a Constituição Federal de 1988 recepciona (já que o ITR fora introduzido no sistema jurídico pátrio pela Constituição Federal de 1891) o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, que, hodiernamente, é regulado pela Lei 9393, de 19 de dezembro de 1996, que revogou expressamente a Lei 8847, de 28 de janeiro de 1994. Como regramento do ITR, tem-se, ainda: o decreto 4382, de 19 de setembro de 2002 (cujo escopo é o de regulamentar a fiscalização, a arrecadação e administração do aludido imposto); a Instrução Normativa SRF n. 256, de 11 de dezembro de 2002 (dispõe sobre normas de tributação relativas ao imposto) e a Lei 11.250/2005 (que dispõe sobre a celebração de convênio entre a União e os Municípios para a delegação das atribuições de fiscalização, lançamento e cobrança do ITR, o que é pormenorizado pela IN SRF 643/06).

Para melhor compreensão do ITR, faz-se necessário tecer considerações históricas, bem como sobre o fato gerador, a classificação quanto à função, a competência, as alíquotas, a base de cálculo e o lançamento, para somente, então, adentrar na confiscatoriedade inerente a tal tributo.

3.1.1 – Escorço Histórico

Com o surgimento das primeiras cidades-estado na Grécia, é que se tem notícia da cobrança pelo uso da terra, conforme se depreende da doutrina de Antonino Moura Borges (*apud* MONCAIO, 2011, p.2): *Este tipo de imposto é muito antigo, tendo-se notícia que o mesmo começou a existir desde que surgiram as formas de concessão de terras pelos dirigentes das Nações (Cidades-estado) e passou surgir à noção de propriedade particular privada.*

Já os romanos instituem a primeira lei exclusivamente voltada para o campo, em que se procurava organizar a distribuição de terras e, também, dispor sobre os tributo em relação a elas. Segundo Fazano,

A Lei Licínia determinou que aqueles que ocupavam as terras públicas deveriam pagar ao tesouro do Estado 1/10 da produção agrícola e se fosse o fruto das oliveiras, deveriam pagar apenas 1/5. Nascia com isso, o tributo precursor romano do imposto territorial (ITR) pelo uso da terra. Nascia a imposição do dízimo, ou seja, o cidadão deveria contribuir com 10% do que efetivamente produzia (FAZANO apud MONCAIO, 2011, p. 03).

Com a decadência do império romano, surge o feudalismo, segundo o qual *a terra produzia praticamente todas as mercadorias de que necessitava e, assim, a terra e apenas a terra era a chave da fortuna de um homem* (HUBERMAN, 1986, p. 10).

Além dos senhores feudais, a igreja fazia parte do sistema feudal, nutrindo um lugar de destaque na hierarquia, posto que era proprietária de terras e quem detinha terras, detinha prestígio e poder, já que eram delas que vinham as fortunas. A este respeito, Huberman explica que

A Igreja foi a maior proprietária de terras o período feudal. Homens preocupados com a espécie de vida que tinham levado, e desejosos de passar para o lado direito de Deus antes de morrer, doavam as terras à Igreja; [...] por esse e por outros meios a Igreja aumentava suas terras, até que se tornou proprietária de entre um terço e metade de todas as terras da Europa Ocidental (HUBERMAN, 1986, p.13).

Como se não bastasse, a Igreja, ávida por mais terras, institui o dízimo, taxa de 10% sobre a renda de todos os fiéis. *O dízimo constituía um imposto territorial, um imposto de renda e um imposto de transmissão muito mais oneroso do que qualquer taxa conhecida nos tempos modernos* (HUBERMAN, 1986, p. 14).

A sociedade feudal, além do lugar do Clero, também destinava lugar de relevo aos senhores feudais, líderes dos microcosmos estanques chamados feudos. Como na época o trabalho não era voltado para o clero nem para os senhores feudais, surge a figura dos vassalos. Os vassalos assinavam um contrato (Preccarium) *através do qual o senhor concedia ao vassalo uma porção de terra para ser explorada em troca de uma contribuição* (BORGES apud MONCAIO, 2011, p. 4).

Com o passar do tempo, o sistema feudal foi se desorganizando ante a proliferação de feudos e sub-feudos, o que gerou, de maneira reflexa, desordem na cobrança das contribuições dos vassalos. Conforme nos mostra Moncaio,

A administração dos feudos não era a única que se encontrava desorganizada. A cobrança de tributos que era feita através da contribuição na produção agrária, também era feita de forma desordenada, podendo-se presumir que vários abusos ocorriam na tributação pelos senhores feudais sobre os vassalos na utilização da terra. O Rei ao conceder o feudo dava aos senhores feudais, autonomia para administrar e criar regras como bem entendessem, bem como fixar os valores das contribuições. Era bastante comum que no mesmo feudo ocorresse arrecadação de tributos de forma distinta. Os vassalos nada podiam fazer, pois, somente dentro do feudo era possível desenvolver a atividade agrícola àquela época e se garantir proteção. Dessa forma estavam estes submetidos a continuarem a viver sobre uma exploração intensa do senhor feudal, tanto no labor quanto no pagamento dos tributos, demonstrando que a tributação sobre a propriedade territorial rural desse período se mostrou injusta e desordenada, ao ponto de ocasionar discordâncias e lides de toda ordem (MONCAIO, 2011, p.5).

Surgem, então, os fisiocratas, segundo os quais a propriedade privada da terra deveria ser ilibada, ou seja, os proprietários deveriam fazer com a terra o que bem entendessem, sem que houvesse a interferência do Estado. O fundamento de tal argumento, por parte dos fisiocratas, está em inibir a influência estatal no comércio, influência esta que se dava também em âmbito tributário, como era o caso das taxas pela exploração da área rural e de impostos como o de importação. Vejamos:

Os fisiocratas chegaram à sua fé no comércio livre por um caminho indireto. Acreditavam, acima de tudo, na inviolabilidade da propriedade privada, particularmente na propriedade privada da terra. Por isso, acreditavam na liberdade – o direito do indivíduo fazer de sua propriedade o que melhor lhe agradasse, desde que não prejudicasse os outros. Atrás de sua argumentação a favor do comércio livre está a convicção de que o agricultor devia ter permissão para produzir o que quisesse, para vender onde desejasse. **Naquela época, não só era proibido mandar cereais para fora da França sem pagar imposto, como o próprio transito do produto de uma porte do país para outra era taxado** (grifou-se) (HUBERMAN, 1986, p. 138).

A partir daí, surge a teoria do imposto único sobre a terra, o qual deveria ser cobrado dos proprietários. Segundo Moncaio (2011,p.6),

[...] essa teoria do imposto único[...]versa sobre a função social dos proprietários de terras, que são os garantidores da ordem natural da economia. É dever dos proprietários realizar o pagamento integral dos impostos, uma vez que, produto líquido extraído da terra se encontra nas mãos dos mesmos, além do mais seria de responsabilidade do produtor rural a administração e a reparação da terra (MONCAIO, 2011, p. 6).

No Brasil, o germe do Imposto Territorial Rural deve ser buscado no sistema de sesmarias, que perdurou por todo o período colonial. Quando do encontro do Brasil, por Pedro Álvares Cabral, iniciou-se, em Portugal, a preocupação em se colonizar tais terras. A colonização teve início em 1530, com o escopo de povoar a costa brasileira. Como o governo Português não dispunha de capital nem de pessoal para efetivar a colonização, resolveu-se, em 1534, lançar mão das capitanias hereditárias, que eram imensas porções longitudinais de terra (doadas pela Coroa portuguesa a membros da nobreza da metrópole) que iniciavam-se no litoral e terminavam no tratado de Tordesilhas. Um dos benefícios concedidos aos donatários, pela Coroa Portuguesa, era o direito de doar sesmarias.

A diferença da sesmaria com a capitania hereditária era que nesta o donatário não tinha a propriedade (apenas o uso), enquanto naquela o donatário teria a propriedade após dois anos de real utilização. De acordo com Silva,

[a]pesar de hereditárias, as capitanias não eram propriedades privadas dos donatários, já que a legítima propriedade de terras era atributo do Estado. Hereditário era tão-somente o poder do donatário de administrar a capitania como província do Estado. ...] Devia o donatário conceder sesmarias a colonos – portugueses ou não – que professassem a fé católica. A pessoa beneficiada com uma sesmaria, isto é, o sesmeiro, passava a ser o legítimo proprietário da área concedida. A sesmaria era, portanto, uma propriedade privada (SILVA, 1993, p. 41).

Contudo, o rei de Portugal não concedia apenas benefícios, deixando para si algumas vantagens na seara tributária, quais sejam: 10% de todos os produtos da terra e 20% (um quinto) das pedras e metais preciosos; tais deveres estavam plasmados no Foral, instrumento que disciplinava os direitos e deveres dos donatários à época. A partir daí tem-se que, em 1843, propôs-se a cobrança do ITR no projeto da Lei de

Terras. Contudo, tal propositura foi rejeitada ante as pressões das grandes oligarquias da época.

Foi com a proclamação da república que o Brasil instituiu o Imposto Territorial Rural, já que, naquela época, o país era extremamente agrário e não havia melhor fonte de renda para o novo governo que não o aludido tributo. A este respeito, assim doutrina Francysco Pablo Feitosa Gonçalves (*apud* MONCAIO, 2011, p. 7):

Por essa época já havia quem defendesse a criação do imposto territorial rural; em 1843 foi incluído no projeto da já mencionada lei das terras, um artigo instituindo um tributo sobre as mesmas; tal artigo, contudo, foi rejeitado em 1850. O poder público imperial, contudo, cedeu à pressão das oligarquias, de forma que o referido imposto não foi criado; grandes nomes das letras jurídicas pátrias defenderam a implementação do imposto territorial rural, este, contudo, só viria a ser adotado depois da República (GONÇALVES *apud* MONCAIO, 2011, p. 7).

3.1.2 – Fato Gerador do ITR

O artigo 29 do Código Tributário Nacional assim prediz:

Art.29 - O imposto, de competência da União, sobre a propriedade territorial rural tem como fato gerador a propriedade, o domicílio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localizado fora da zona urbana do Município (BRASIL, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)

Em consonância com o Código Tributário Nacional, o Decreto 4382/2002, em seu artigo 2º dispõe que:

Art. 2º - O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, de apuração anual, tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do município, em 1º de janeiro de cada ano (Lei nº 9393, de 19 de dezembro de 1996, art.1º) (BRASIL, Decreto 4382/2002. Acesso em 28-12-11. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/D4382.htm)

Para melhor entendimento do fato gerador do ITR, faz-se necessário dissecar em duas porções a última parte do artigo 29 do aludido Código, da seguinte

forma: : **a primeira** consiste na “*propriedade, domicílio útil ou posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil*” e a **segunda**, naquele “*localizado fora da zona urbana do município*”.

3.1.2.1 – Propriedade, Domicílio Útil ou Posse de Imóvel por Natureza, como Definido na Lei Civil

Ao se trazer a lume a primeira porção da última parte do artigo 29 do CTN, de pronto, chama a atenção a remissão que o Código Tributário faz à lei civil, com a expressão “*como definido na lei civil*”. Ao proceder dessa forma, o aludido *codex* utiliza-se de definições do Código Civil vigente à época de sua promulgação. Ora, como o Código Tributário Nacional fora promulgado durante a vigência do Código Civil de 1916, permanecem os conceitos civis de *propriedade, domicílio útil e imóvel por natureza* nele (Código Civil de 1916) existentes. E não há que se falar em incompatibilidade com o Código Civil de 2002, posto que este não impede a subsistência dos antigos conceitos de imóvel (por natureza, imóvel por acessão física e imóvel por acessão intelectual). Veja o que postula Machado a este respeito:

Considerando que o Código Tributário Nacional, nos dispositivos pertinentes a impostos imobiliários, faz referência a imóveis “nos termos da lei civil”, é possível que surja agora um questionamento a respeito da interpretação desses dispositivos. Alguém poderá sustentar que nos termos da lei civil já não é possível distinguir um imóvel por natureza, um imóvel por acessão física e um imóvel por acessão intelectual, de sorte que tais distinções, albergadas em conceitos utilizados pelo Código, já não subsistem. [...] Esse questionamento embora seja possível em princípio, deve ser desde logo afastado. Como a pouco afirmamos, a nova redação do Código Civil não impede a subsistência dos antigos conceitos de imóvel por natureza, imóvel por acessão física e imóvel por acessão intelectual, de sorte que nenhuma alteração operou-se em qualquer dos dispositivos pertinentes aos impostos imobiliários (MACHADO, 2003, p. 345).

E mesmo que houvesse contradição entre os dois ordenamentos civis (1916 e 2002), nada alteraria na seara tributária, já que o Código Tributário Nacional remeteu-se ao Código de 1916 e, portanto, deveriam ser mantidos os conceitos ali presentes, independentemente do *novel Codex Civil*. Ainda segundo Machado:

Assim, mesmo que o novo Código Civil contivesse norma incompatível com os conceitos da lei civil anterior, o que já vimos não ocorrer, ainda assim subsistiriam os conceitos elaborados à luz da lei civil anterior, posto que já definitivamente incorporados pelas normas do Código Tributário Nacional e da própria Constituição Federal de 1988. (MACHADO, 2003, p. 347).

Pois bem, uma vez elucidada a questão atinente à expressão “*nos termos da lei civil*”, passa-se ao estudo dos termos civis, *propriedade, domínio útil e posse*, na doutrina de Eduardo Moraes Sabbag, que assim os conceitua:

Propriedade: o gozo jurídico pleno de uso, fruição e disposição do bem imóvel; domínio útil - um dos elementos de gozo jurídico da propriedade plena; posse: abrange a situações em que o possuidor age como se fosse o titular do domínio útil, portanto, é a posse como ‘usucapionem’. Assim, refere-se à posse juridicamente perfeita, e não àquela de índole irregular (SABBAG, 2008, p. 425).

Nos termos do artigo 524 do Código Civil de 1916, que aqui se lança mão em razão do acima exposto, o proprietário tem o direito de *usar, gozar e dispor de seus bens e de reavê-los do poder de quem quer que injustamente os possua, verbis*:

Art. 524. A lei assegura ao proprietário o direito de usar, gozar e dispor de seus bens, e de reavê-los do poder de quem quer que injustamente os possua. (BRASIL, LEI Nº 3.071, DE 1º DE JANEIRO DE 1916.)

Tal disposição encontra correspondência no Novo Código Civil, *in verbis* (grifei):

Art. 1.228. O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha (BRASIL, Lei no 10.406, DE 10 DE JANEIRO DE 2002. Acesso em 29-12-2010. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm

Já em relação ao termo “imóvel por natureza”, em que pese o Código Civil de 2002 não ter efetuado tal classificação (que era típica do Código Civil de 1916), também não a refutou, o que a torna válida até a presente data, cabendo ao presente estudo a sua elucidação.

O imóvel por natureza, segundo Hugo de Brito Machado (2001, p. 294) e Eduardo Sabbag (2008, p. 425) *é o solo nu e seus agregados da própria natureza (vegetação, árvores etc.), sem considerar o cultivo ou construções, compreendendo as árvores e frutos pendentes, o espaço aéreo e o subsolo.*

3.1.2.2 – Localizado Fora da Zona Urbana do Município

Dirimida a dúvida quanto aos termos presentes na primeira porção da última parte do artigo 29 do CTN, passa-se à análise da segunda porção da última parte do aludido artigo, o qual situa o imóvel no espaço, a fim de que o ITR incida, ou não. Pois bem, fica luzidio, após a leitura do artigo 29 do CTN, que a incidência do ITR, se dará em imóveis situados fora da zona urbana do município, ou seja, na zona rural.

Pois bem, há duas maneiras de se caracterizar o imóvel como rural: a primeira é a geográfica, segundo a qual, todo imóvel que situar-se fora do perímetro urbano (segundo o plano diretor do município) será considerado rural; a segunda é a que se utiliza da destinação do imóvel (conforme previsão da Lei 5868/72).

Esse trabalho se filia à caracterização geográfica, visto que a lei 5868/72 determinava, em seu artigo 6º, que, para o fim da incidência do ITR, *considera-se imóvel rural aquele que se destinar á exploração agrícola, pecuária, vegetal ou agroindustrial e que, independentemente de sua localização, tiver área superior a 1 (um) hectare*”²⁶,) **teve sua inconstitucionalidade decretada e sua vigência suspensa pela Resolução 313 de 30-04-1983**²⁷.

Ora, se a Constituição utilizou o termo “rural” como fato gerador do ITR, não se pode conceber que um imóvel dentro do perímetro urbano pague ITR, pelo simples fato de que ali seja executada a prática agrícola ou pecuária. Tal fato compreenderia alteração expressa da Constituição, o que é inadmissível. Neste sentido, é a doutrina de Hugo de Brito Machado que:

²⁶ BRASIL, *Lei 5868 de 12 de dezembro de 1972*. Acesso em 30-12-10. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5868.htm

²⁷ Resolução nº 313, de 30-06-1983, do Senado Federal. Acesso em 30-12-10. Disponível em <http://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:senado.federal:resolucao:1983-06-30;313>

É importante esclarecermos desde logo, também, que o critério essencial na definição de zona urbana, e por exclusão, de zona rural, é o critério geográfico. Não serve o critério da destinação do imóvel. Entretanto, não obstante a clareza do Código Tributário Nacional, o legislador ordinário editou norma definindo o imóvel como rural em razão de sua destinação. Realmente, a Lei nº 5.868, de 12-12-1972, determinou que , para o fim da incidência do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, “considera-se imóvel rural aquele que se destinar à exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal ou agroindustrial e que, independentemente de sua localização, tiver área superior a 1(um) hectare” (art.6º). [...] Esse dispositivo legal, todavia, teve sua inconstitucionalidade decretada e sua vigência suspensa pela Resolução nº 313, de 30-04-1983, do Senado Federal (MACHADO, 2003, p. 349).

Portanto, a incidência do ITR se dá em imóveis situados na zona rural segundo critério geográfico. À luz do referido critério, por definição de zona rural entenda-se aquela que se encontra fora da área delimitada por lei municipal como urbana. De acordo com Sabbag,

A zona urbana, como sabemos, é aquela área delimitada por lei municipal, observados os requisitos delineadores previstos na lei complementar (no caso, o CTN), com a presença de melhoramentos indicados em pelo menos dois dos incisos previstos no supracitado parágrafo do artigo 32: Art.32,§1º. “(...) I – meio fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais; II – abastecimento de água; III – sistema de esgotos sanitários; IV – rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar; V – escola primária ou posto de saúde, a uma distância máxima de três quilômetros do imóvel considerado (SABBAG, 2008, p. 426).

O que se depreende daqui é que o CTN não definiu zona rural, cabendo ao doutrinador fazê-lo. A metodologia utilizada na definição de zona rural deu-se por exclusão. Ou seja, será considerada rural toda a área não prevista como urbana pelo legislador municipal que, à luz do artigo 32 do CTN (que regula o IPTU), deve levar em consideração critérios mínimos ali elencados.

3.1.3 – Sujeito Passivo do ITR

O sujeito passivo do ITR, segundo o artigo 31 do Código Tributário Nacional, *é o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título*. É o que postula Machado:

Será o proprietário do imóvel, nos termos do Direito Civil, sempre que o imóvel estiver em situação regular, isto é, devidamente registrado no Cartório competente, e não tenha sido o direito de propriedade dividido mediante enfiteuse. O proprietário tem o domínio pleno do imóvel (MACHADO, 2003, p. 352).

Aquele que detém o direito de uso, de gozo, e que pode se dispor do bem é considerado proprietário e, portanto, é contribuinte do ITR. Contudo, nem sempre os imóveis estão regularizados, conforme exposto no excerto de Hugo de Brito Machado citado acima. Desta forma, o artigo 31 do CTN, por garantia do Fisco, dispôs que também são contribuintes do ITR, além do já mencionado proprietário, aqueles que detêm o domínio útil ou a posse.

O domínio útil advém de um contrato de enfiteuse, instituto regulamentado no artigo 678 do Código Civil de 1916, caracterizado quando *em ato entre vivos ou de última vontade, o proprietário atribui a outrem o domínio útil do imóvel, pagando a pessoa, que o adquire, e assim constitui enfiteuta, ao senhorio direto uma pensão, ou foro anual, certo e invariável* (BRASIL, LEI Nº 3.071, DE 1º DE JANEIRO DE 1916.)²⁸. Ou seja, o titular do domínio útil *detém praticamente todos os direitos sobre o imóvel, que apenas não pode vender nem dar em pagamento sem avisar previamente ao senhorio direto, para que este exerça o direito de preferência para adquiri-lo* (MACHADO, 2003, p. 31).

Dessa forma, aquele que detenha o domínio útil fica obrigado a pagar o ITR em lugar do proprietário. Isto porque, uma vez efetivado o contrato de enfiteuse, desaparece a figura do proprietário, que só o é quando os direitos de dispor, usar e gozar encontram-se todos sob a égide da mesma pessoa.

É, também, nesse sentido, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e do TRF 1ª região, segundo a qual,

a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e a deste Tribunal tem se pacificado no sentido de que a propriedade do imóvel rural, como fato gerador do ITR (art. 29 do CTN), somente se perfaz se presentes todos os elementos subjetivos e objetivos previstos na lei civil (art. 1.228 do novo Código Civil), a saber, o uso, o gozo e o dispor do bem; de sorte que a fragmentação do direito de propriedade (v.g., com a perda da posse) retira ao direito de propriedade a força jurídica do fato gerador do ITR” (AC 199801000777582, Rel. Juiz

²⁸ Acesso em 19-10-2011 – Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L3071.htm

Federal Cleberson José Rocha (conv.), 8ª Turma do T.R.F. da 1ª Região, DJ de 09/07/2010)

Já em relação ao possuidor, tem-se, inicialmente, que caracterizar a expressão “a qualquer título”. É de se ressaltar que o termo “ possuidor a qualquer título”, utilizado no artigo 31 do CTN, passa a falsa idéia de que o contribuinte é qualquer possuidor. Contudo, não foi isto o que o Código Tributário Nacional quis dizer. Em verdade, o aludido *Codex* quis designar como contribuinte do ITR aquele indivíduo que não seja nem o proprietário, nem o titular do domínio útil (ambos institutos carecedores de formalização da propriedade), mas que detenha a posse sobre o aludido imóvel.

Nesse sentido, esclarece, brilhantemente, Hugo de Brito Machado, quando afirma o seguinte:

O art. 31 do Código Tributário Nacional indica quem pode ser contribuinte do imposto numa seqüência em que o antecedente exclui o conseqüente. Havendo proprietário, não se cogitará de titular de domínio útil, nem de possuidor. Não existindo proprietário, seja porque a propriedade está fracionada, ou porque não está formalizada no registro competente, passa-se a cogitar da segunda figura indicada, vale dizer, do titular do domínio útil. Se for o caso de enfiteuse, o contribuinte será o titular do domínio útil. Se for o caso de imóvel sem propriedade formalizada, contribuinte será o possuidor a qualquer título (MACHADO, 2003, p. 353-354).

Destarte, uma vez inexistindo a figura do proprietário, desce-se a análise do contrato de enfiteuse. Caso não exista, passa-se à análise da posse a qualquer título. Nesse caso, o possuidor deverá arcar com o pagamento do Imposto Territorial Rural.

3.1.4 – As Alíquotas do ITR

Para melhor compreensão da sistemática das alíquotas do ITR, faz-se necessário transcrever o artigo 153 da CF/88:

Art. 153 – Compete à União instituir impostos sobre: [...]
VI – propriedade territorial rural:[...]
§4º - O imposto previsto no inciso VI do caput:

I – será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas;[...] (BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988.)²⁹

Coube à lei 9.393/96, em seu artigo 11, mensurar tais alíquotas, apresentando-as em um intervalo percentual que vai de 0,03% a 20%, variando de acordo com o tamanho do imóvel em hectares e seu grau de utilização. Ou seja, quanto maior for o grau de utilização do imóvel (este relacionado com o tamanho do imóvel), menor será a alíquota do ITR. Em contrapartida, imóveis rurais de grande extensão, com grau de utilização pequeno, arcarão com alíquotas maiores do ITR, que podem chegar a 20% (no caso de imóveis com mais de 5000 hectares com grau de utilização menor do que 30%)³⁰.

É de se ressaltar que parte da doutrina vem defendendo a hipótese da inconstitucionalidade entre o disposto pelo legislador ordinário (artigo 11 da Lei 9393/96) e a Carta Magna de 1988 (art.153, IV, §4º), já que, enquanto esta determina que a progressividade se dará sobre o imóvel improdutivo, não distinguindo o tamanho do imóvel, aquela refere-se não só ao grau de utilização, mas também ao tamanho do imóvel.

Destarte, a progressividade disposta no artigo 11 da Lei 9393/96 é inconstitucional, pois extrapola a determinação constitucional que, apenas e tão somente, autorizou o aumento de alíquotas em face do imóvel improdutivo, *sem mencionar a extensão do imóvel*. Ou seja, pela Carta Política de 1988, o imóvel rural de pequena e média extensão (e não apenas os de grande extensão), desde que improdutivos, também seriam alvo da progressividade.

3.1.5 – Base de Cálculo do ITR

Por base de cálculo, entenda-se o valor sobre o qual incide a alíquota de um tributo. A este respeito, o artigo 30 do CTN c/c art. 8º da Lei 9.393/96 e o art. 32 do

²⁹ Acesso em 23-12-10 - Disponível em Acesso em 23-12-10 - Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm

³⁰ Vide quadro abaixo no item denominado a “extrafiscalidade do ITR”.

Decreto nº 4382/2002 estipulam que a base de cálculo do ITR é o *valor da terra nua* – VTN. Por valor da “terra nua”, entenda-se:

o valor do imóvel, excluído dos valores relativos a construções, instalações e benfeitorias, culturas permanentes e temporárias, pastagens cultivadas e melhoradas e florestas plantadas. No conceito de construções, instalações e benfeitorias incluem-se os prédios, depósitos, galpões, casas de trabalhadores, estábulos, currais, mangueiras, aviários, pocilgas e outras instalações para abrigo ou tratamento de animais terrestres e similares para secagem de produtos agrícolas, eletricidade rural, colocação de água subterrânea, abastecimento ou distribuição de águas, barragens, represas, tanques, cercas e também as benfeitorias não relacionadas com a atividade rural (ANCELES, 2002, p. 419).

3.1.6– Competência

O ITR é, segundo o artigo 153, inciso VI da Constituição Federal de 1988 e do artigo 29 do Código Tributário Nacional, imposto de competência da União, ou seja, cabe à mesma a instituição do referido tributo, bem como sua arrecadação e divisões. Contudo, não foi sempre assim; o ITR, no regime da Constituição de 1946 (artigo 19, inciso I), era de competência Estadual. Já sob a égide da Emenda Constitucional n. 5 de 1961, era de competência dos Municípios, somente passando a ser de competência da União, a partir do advento da Emenda Constitucional n. 10 de 1964.

A referida competência concede, teoricamente, à União, através da característica extrafiscal do ITR, meio de inibir a improdutividade do imóvel rural, para o país, cuja concentração fundiária, alija muitos trabalhadores rurais do campo, promovendo o inchaço das cidades que vem acompanhado de sérios problemas de ordem social e econômica.

É de se ressaltar, ainda, que, embora a competência seja, atualmente, da União, as divisas oriundas do ITR, não são destinadas exclusivamente para aquele ente federativo, ficando 50%, das mesmas com os municípios e apenas os demais 50% para a União (artigo 158, inciso II da CF/88).

3.1.7 – Classificação dos Impostos Quanto à Função

Podemos classificar os impostos de várias maneiras, sendo que uma delas é quanto à sua função. Na referida classificação, os impostos dividem-se em Fiscais, Extrafiscais e Parafiscais, de acordo com a função predominante de cada um.

3.1.7.1 – Impostos fiscais

O tema “Impostos Fiscais” é discutido por Carvalho, que aponta o seguinte:

Fala-se, assim, em fiscalidade sempre que a organização jurídica do tributo denuncie que os objetivos que presidiram sua instituição, ou que governam certos aspectos da sua estrutura, estejam voltados ao fim exclusivo de abastecer os cofres públicos, sem que outros interesses – sociais, políticos ou econômicos – interfiram no direcionamento da atividade impositiva (CARVALHO, 2004, p. 230).

Portanto, o imposto é considerado fiscal quando sua função predominante é arrecadar dinheiro para os cofres públicos. Cite-se como exemplo o Imposto sobre a Renda.

3.1.7.2 – Impostos Extra-Fiscais

Na abalizada obra de Aliomar Baleeiro, atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi (2007, P. 233-4), tem-se que:

Costuma-se denominar de extrafiscal aquele tributo que não almeja, prioritariamente, prover o Estado dos meios financeiros adequados a seu custeio, mas antes visa a ordenar a propriedade de acordo com a sua função social ou a intervir em dados conjunturais (injetando ou absorvendo a moeda em circulação) ou estruturais da economia. Para isso, o ordenamento jurídico, a doutrina e a jurisprudência têm reconhecido ao legislador tributário a faculdade de estimular ou desestimular comportamentos, por meio de uma tributação progressiva ou regressiva, ou da concessão de benefícios fiscais (DERZI, 2007, p. 233-4).

Dessa forma, o imposto é considerado extrafiscal quando sua função predominante não é a de arrecadar dinheiro para os cofres públicos, mas a de promover ou inibir determinado ato, como ocorre com os Impostos sobre Importação Exportação.

3.1.7.3 – Impostos Para-Fiscais

O tema “Impostos Para-fiscais” é discutido por Carvalho, que assim postula: [...] *podemos definir parafiscalidade como o fenômeno jurídico que consiste na circunstância de a lei tributária nomear sujeito ativo diverso da pessoa que a expediu, atribuindo—lhe a disponibilidade dos recursos auferidos, para o implemento de seus objetivos peculiares* (CARVALHO, 2004, p. 231).

3.1.7.4 – Da Classificação do ITR Quanto à Função

Após a análise dos meios de classificação dos impostos quanto à função, depreende-se que o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural é eminentemente Extrafiscal, uma vez que, nos moldes do §4º, do artigo 153, da Carta Magna de 1988, propugna-se que o ITR *terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas e não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel*”. (Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988).³¹

Desta feita, fica luzidia a extrafiscalidade do ITR, já que o mesmo procura inibir a existência de propriedade rural sem função social, utilizando-se, para isso, do aumento progressivo de sua alíquota, que pode chegar a 20%, conforme mostra a tabela abaixo.

Tabela 01 - Tabela de Alíquotas (Art.11)

Área total do imóvel (em hectares)	GRAU DE UTILIZAÇÃO - GU (em %)				
	Menor	Menor	Menor	Menor	Até 30

³¹ Acesso em 23-12-10 - Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm

	que 80	que 65 até 80	que 50 até 65	que 30 até 50	
Até 50	0,03	0,20	0,40	0,70	1,00
Maior que 50 até 200	0,07	0,40	0,80	1,40	2,00
Maior que 200 até 500	0,10	0,60	1,30	2,30	3,30
Maior que 500 até 1.000	0,15	0,85	1,90	3,30	4,70
Maior que 1.000 até 5.000	0,30	1,60	3,40	6,00	8,60
Acima de 5.000	0,45	3,00	6,40	12,00	20,00

Fonte: Lei 9393/96 ³²

Observe-se que as alíquotas variam de 0,03% (no caso de imóvel com área total até 50 hectares e grau de utilização maior que 80%), até 20% (no caso de imóvel rural com área total acima de 5000 hectares, com grau de utilização de até 30%).

Paulo de Barros Carvalho (2004, p.231), em brilhante constatação da extrafiscalidade do ITR, propugna que *a lei do Imposto Territorial Rural (ITR), ao fazer incidir a exação de maneira mais onerosa, no caso dos imóveis inexplorados ou de baixa produtividade, busca atender, em primeiro plano, a finalidades de ordem social e econômica e não ao incremento de receita.*

No mesmo sentido, manifesta-se Misabel Derzi em nota de atualização à Obra de Aliomar Baleeiro:

A Constituição de 1988 estabelece que as alíquotas do ITR serão fixadas de modo a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas (art. 153, § 4º). Está, assim, esse tributo primacialmente vinculado a finalidades extrafiscais, vale dizer, seus objetivos não são arrecadatórios, voltados ao financiamento das coisas públicas, mas antes prestam-se a constranger o proprietário a dar função social à terra (BALEEIRO, 2007, p. 235).

³² BRASIL, Lei nº 9393 de 19 de dezembro de 1996. Acesso em 01-02-11. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9393.htm

Em síntese, a partir de 1996, quando do advento da lei 9393/96, o que já era propugnado pela Constituição Federal de 1988 passou a ter aplicação prática, em visível interesse de se combater o latifúndio improdutivo.

3.2 – Da Constatação do Confisco Presente na Alíquota de 20% do ITR

O presente trabalho tem o condão de demonstrar, a partir do presente tópico, à luz de tudo o que se expôs acima, que o imóvel acima de 5000 hectares que não alcance o limite de 30% de grau de exploração previsto na Lei 9393/96, será alvo de confisco num breve espaço de tempo.

3.2.1 – Do Confisco Presente na Extrafiscalidade do ITR

Preambularmente, é fundamental ressaltar que a análise da Regra do Não Confisco deve se dar sem distinção entre um tributo extrafiscal e um tributo fiscal. Isto porque parte-se do pressuposto de que o parâmetro do que é considerado confisco é o mesmo para ambas as funções dos tributos.

Nessa mesma esteira, encontra-se Gustavo J. Naveira de Casanova, que elenca os seguintes fundamentos para se admitir que o confisco independe da função do tributo:

1ª – nem sempre se poderá saber claramente quando estaremos diante de uma hipótese ou de outra; 2ª – a diminuição patrimonial experimentada pelo contribuinte mesmo que obedeça a diferentes finalidades, se dá em ambos os casos e em igual medida; 3ª quando pensamos na hipótese de confiscatoriedade pela atuação de um conjunto de tributos, se o princípio é operativo ante o conjunto, nele estarão todos os tipos de tributo quanto à sua finalidade, os arrecadatórios (fiscais) e os não fiscais; 4º caso contrário, quando um tributo combina as duas finalidades, se não aceitarmos que o princípio é sempre operativo em igual medida, qualquer que seja a finalidade do tributo, nos encontraremos diante de uma situação praticamente insolúvel (CASANOVA apud HORVATH, 2010, p. 90).

Obtemperem-se que não se pode fazer distinção (na vedação do confisco) entre tributos fiscais e extrafiscais, posto que a Carta Magna não a fez, o que torna

patente que a “vedação do confisco” é para todo o tipo de função, seja ela arrecadatória (fiscal) ou não (extrafiscal).

Portanto, toda vez que um tributo, seja ele predominantemente fiscal ou extrafiscal, ofender o mínimo vital do sujeito passivo da obrigação tributária, estar-se-á diante de um confisco, o que é terminantemente vedado por lei. Nessa esteira de raciocínio, são encontrados célebres doutrinadores, dentre os quais destaca-se Sacha Calmon Navarro Coelho

Se o Estado, tirante a sua condição de donatário, não está nem arrecadando bens pecuniários vacantes nem recebendo multas nem sendo indenizado em tempo de guerra ou paz, nem percebendo pecúnia *ex contractu*, tudo o mais que entra como receita, excluídas as ‘entradas’ de caixa, tais como cauções e fianças, ou é **tributo ou é enriquecimento sem causa** (COELHO *apud* HORVATH, 2010, p. 98).

Obtempere-se que não houve distinção entre tributo fiscal ou extra fiscal, mas sim distinção entre tributo e enriquecimento sem causa. Sendo que este último é o confisco. Considerando que confisco é a *apropriação de bens particulares pelo Estado, sem justa indenização*; considerando que a base de cálculo do ITR é o valor fundiário do imóvel rural e que a alíquota, em caso de imóvel rural acima de 5000 hectares com grau de utilização até 30%, é de 20%, constata-se que, ao cabo de 5 (cinco anos), o Fisco terá avançado sobre o patrimônio do sujeito passivo do referido tributo de maneira confiscatória, o que não se admite pela vedação constitucional ao confisco. Nesse sentido, é doutrina de Eduardo de Moraes Sabbag:

É importante notar, consoante a demonstração inserta no quadro acima, que há possibilidade de nítido confisco, caso o imóvel acima de 5.000 hectares não alcance o limite de 30% de utilização. Conclui-se que, inexoravelmente, o imóvel será confiscado no prazo de cinco anos ($5 \times 20\% = 100\%$). Ressalte-se, todavia, que, mesmo considerando o desestímulo à manutenção de propriedades improdutivas, a tributação elevada da propriedade rural não poderá ter caráter confiscatório (SABBAG, 2008, p. 428).

Não há dúvidas de que o confisco está presente no caso da alíquota de 20% cobrada a título de ITR sobre as propriedades improdutivas, como veremos a seguir.

Considerando um imóvel rural com valor fundiário de R\$ 1.000.000,00, com área total superior a 5000 hectares, cujo proprietário, possuidor ou detentor do

domínio útil, não lhe tenha utilizado mais que 30%, tem –se, como consequência legal, a incidência de alíquota de 20% sobre o valor fundiário, ou seja, o pagamento, pelo aludido contribuinte, de R\$ 200.000,00 a título de ITR, no primeiro ano.

Fica evidente que, ao final do quinto ano, o sujeito passivo do ITR, no caso adrede mencionado, terá transferido ao Fisco o equivalente ao valor de mercado de seu imóvel, situação inaceitável, juridicamente falando, pois é inconstitucional.

Continuando no mesmo exemplo, caso o Sujeito Passivo do ITR opte pelo não pagamento do referido tributo, deparar-se-á, após o decurso dos cinco anos, com execução fiscal que culminará com a penhora de seu imóvel e consequente tomada do mesmo pelo Fisco.

Enfim, o contribuinte será submetido ao perdimento de seu imóvel para o Fisco, ou pagará por ele duas vezes, demonstrando, sem sombra de dúvidas, o caráter confiscatório do ITR, quando em alíquota em patamar de 20%.

Insignes doutrinadores defendem o caráter confiscatório do ITR. Hugo de Brito Machado doutrina que,

[c]resce, também, a alíquota na medida em que diminui a proporção da área utilizada, em relação à área total do imóvel, de sorte que para um imóvel com área superior a 5.000 hectares, com até trinta por cento utilizada, o imposto tem alíquota de 20%, o que significa dizer que em cinco anos, se persistente a situação, estará **confiscado**. Com essa alíquota, assim tão elevada, o tributo tem inescandível efeito **confiscatório**, suscitando, pois, a questão de sua constitucionalidade em face do art. 150, inciso IV, da CF, que veda à União, aos Estados e aos Municípios utilizar o tributo com efeito de confisco (MACHADO, 2006, p. 356).

No mesmo diapasão, encontra-se Luis Fernando de Souza Neves (2005, p. 1106) ao afirmar que *a alíquota de 20% é confiscatória em relação ao ITR porque acarreta em 5 anos a absorção integral do valor do imóvel tributado e seu perdimento em favor do Estado*.

E ainda, Ichihara (2005, p. 233) argumenta:

Por final, a tributação progressivamente elevada na propriedade rural de forma exacerbada, mesmo considerando a previsão no § 4º, do art.153 da CF, não poderá tomar caráter confiscatório, como por exemplo, de 20%, pois tal tributação importará na perda da

propriedade rural no curto prazo de 5 anos (ICHIHARA, 2005, p. 233).

3.2.2 – A Alíquota de 20% do ITR e o Mínimo Vital – Afronta aos Direitos Fundamentais da Propriedade e da Liberdade

Conforme mencionado alhures, o mínimo vital do contribuinte (esfera central da “teoria das esferas”) não pode ser maculado, posto que ali se encontram direitos fundamentais invioláveis. Caso a esfera central seja tisonada pelo Fisco, sob a escusa de tributo, está-se diante de um confisco.

Em consonância com o acima exposto está a doutrina de Antônio Menezes Cordeiro, que informa que, em acepção ampla:

[...] a propriedade conjuntamente com a autonomia privada, constitui âmbito privado econômico do indivíduo face ao Estado. [...] O preceito de Declaração Universal, que aliás não é restrito à propriedade privada como o é o da Constituição, esclarece-nos que ninguém pode ser privado arbitrariamente da sua propriedade (CORDEIRO, 1979, p. 372).

A previsão de tributo com alíquota de 20% sobre o valor da terra nua e mais a sua utilização são demonstrações de arbitrariedade do Poder Público que não tem o condão de suplantar direitos fundamentais invioláveis, seja a que título for.

Nesse sentido, é o entendimento do Supremo Tribunal Federal:

A proibição constitucional do confisco em matéria tributária nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, por exemplo). [...] (ADC 8 – MC, Rel Min. Celso de Mello, julgamento em 13-10-1999, Plenário, DJ de 4-4 - 2003)³³

³³ Acesso em 02-03-11. Disponível em <http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/busca?q=titulo:ADC%208&s=jurisprudencia>

Pois bem, no caso do ITR, cuja alíquota encontra-se em 20%, há patente ofensa à esfera nuclear central, posto que, nesta, encontram-se, dentre outras, a propriedade e a liberdade humanas.

Como propriedade e liberdade andam juntas, é de se notar que, com a alíquota máxima, ao cabo de cinco anos, o contribuinte perde sua propriedade para o Fisco. Ou seja, em virtude de uma exação fiscal, o contribuinte não poderá mais usar, gozar e dispor do bem, que, fez por onde, ao longo de sua vida, adquirir. E, mais, sem qualquer forma de indenização pelo Poder Público, em frontal atentado à previsão constitucional de desapropriação.

Por conseguinte, o desfazimento do direito de propriedade constitui ofensa capital ao direito de liberdade de exercício de atividade econômica, posto que o sujeito passivo do ITR deixa de ter seu bem mais precioso, a terra, para exercer a agricultura, a pecuária, o extrativismo, enfim, as atividades que lhe trariam retorno econômico e progresso.

Em síntese, em razão do valor excessivo de 20% sobre o valor da terra nua, o contribuinte terá a sua propriedade amealhada pelo Fisco, reduzindo-lhe ou extinguindo-lhe o patrimônio de molde a inviabilizar seu progresso sócio-econômico.

3.2.3 – A Alíquota de 20% do ITR e a Razoabilidade

Para aferir o grau de insuportabilidade econômico-financeira do contribuinte, deve-se lançar mão da razoabilidade e da proporcionalidade. Caso o tributo tisne tais postulados, estar-se-á diante de uma situação inadmissível, posto que eles (postulados) foram criados para neutralizar os excessos de ordem fiscal praticados pelo Poder Público. É o que mostra o excerto abaixo:

O poder público, especialmente em sede de tributação [...] não pode agir imoderadamente, pois a atividade governamental acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade que se qualifica como verdadeiro parâmetro de aferição da constitucionalidade material do atos estatais (STF - ADI 1075-MC, Rel. Min Celso de Mello, julgamento em 17-6-1998, Plenário, DJ de 24-11-2006).

Uma vez considerada a razoabilidade como justiça e equivalência, fica luzidia a afronta a tal postulado pelo Imposto Territorial Rural. Isto porque é matéria de justiça e equivalência a ponderação de tributos, para que os mesmos não sejam criados ou aumentados fora desses padrões. Como padrão injusto, entenda-se o tributo que amealhe a propriedade do contribuinte.

Ora, na medida em que se permite que o ITR, a título de uma extrafiscalidade, atinja a alíquota de 20% sobre o valor da terra nua, está-se diante de flagrante irrazoabilidade, em que o Poder Público age de maneira imoderada.

Manter o tributo com tal alíquota significa dar guarida a uma hipótese de perdimento de propriedade de bem imóvel sem o acatamento do devido processo legal em conflito direto com o preceito do inciso LIV do artigo 5º da CF/88, que assegura que *ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal* (BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988)³⁴

Como se falar em devido processo legal se não há um processo de conhecimento, mas apenas e tão somente um processo de execução fiscal para o perdimento de bem imóvel? É exatamente isto o que ocorre quando o contribuinte do ITR, com alíquota de 20% , não a adimpe por 5 anos. Em verdade, o processo de conhecimento não existe, única e exclusivamente, porque não há necessidade de se trazer ao conhecimento do judiciário o porque dos 20% de alíquota sobre a terra-nua, já que a lei já fornece tal respaldo de maneira positiva e expressa.

O problema da irrazoabilidade, no caso em análise, não se restringe apenas em relação ao Legislativo e ao Executivo. Deve-se atentar, também para a manutenção da injustiça tributária, também pelo poder Judiciário.

Ora, se há uma legislação que prevê alíquota de 20% sobre a terra nua (irrazoável) e um Fisco que não titubeia em cobrar tal montante do contribuinte, há de haver um controle de tais arroubos pelo Judiciário, no sentido de decidir pela restrição dos atos excessivos de ambos os poderes. Assim tem se manifestado o Judiciário em casos em que

³⁴ . Acesso em 20-03-11 - Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm

[...]A TRIBUTAÇÃO CONFISCATÓRIA É VEDADA PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA.- A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal entende cabível, em sede de controle normativo abstrato, a possibilidade de a Corte examinar se determinado tributo ofende, ou não, o princípio constitucional da não-confiscatoriedade, consagrado no art. 150, IV, da Constituição. Precedente: ADI 2.010-MC/DF, Rel. Min. CELSO DE MELLO.- A proibição constitucional do confisco em matéria tributária nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, por exemplo). A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte - considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) - para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público. Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo - resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal - afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte.- O Poder Público, especialmente em sede de tributação (as contribuições de seguridade social revestem-se de caráter tributário), não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade.(STF – Pleno - ADC 8 MC/DF – Distrito Federal – Media Cautelar na ação declaratória de constitucionalidade – Rel. Min. JCelso de Mello – D.J 13/10/1999)

Á luz da razoabilidade, o caráter confiscatório da alíquota de 20% do ITR resta evidenciado, posto que afeta, de maneira irrazoável, o patrimônio do contribuinte, bem como, de maneira indireta, sua renda.

3.2.4 – A Alíquota de 20% e o Postulado da Proporcionalidade

Acerca da aplicação do postulado da proporcionalidade, assim se manifesta Humberto Ávila:

Como se vê, a aplicabilidade do postulado da proporcionalidade depende de uma relação de causalidade entre meio e fim.[...]A comparação entre duas pessoas em razão da sua capacidade econômica demonstra uma relação próxima entre a medida (capacidade econômica) e o fim almejado (cobrança de tributos).[...] A capacidade contributiva é tanto medida, pois consiste em critério para a tributação justa, quanto fim, pois estabelece algo cuja existência fundamenta a própria realização da igualdade (ÁVILA, 2009, p. 166).

O postulado da proporcionalidade exige *adequação*, *necessidade* e *proporcionalidade*, conforme observado alhures. Destarte, a *adequação* deve ser entendida como aquela segundo a qual o evento pretendido pode ser **alcançado**. Pois bem, na medida em que o Estado estipula alíquota de 20% sobre o valor da terra nua, pretende o fim dos latifúndios improdutivos como evento pretendido. Portanto, há adequação, já que o Sujeito Passivo do ITR se vê inibido de deixar seu latifúndio improdutivo.

Enquanto o exame da *adequação* é absoluto, a análise da *necessidade* é comparativa, isto porque um ato estatal que limite um direito fundamental somente é considerado necessário caso não haja nenhuma outra medida que o limite em intensidade menor.

Ora, quando se estipula a alíquota de 20%, maculam-se os direitos fundamentais da vedação do confisco, da propriedade e da liberdade de iniciativa. Contudo, não é meio necessário já que há outras maneiras de se promover a reforma agrária, dentre eles a desapropriação, com a devida indenização (conforme determinação Constitucional), situação em que apenas o direito de propriedade seria maculado. Ademais, promover função social da propriedade pode se dar com incentivos fiscais na aquisição de sementes, gado, mudas dentre outros. Portanto, o meio não é o necessário para se atingir ao fim.

Da mesma forma, o Supremo Tribunal Federal declarou inconstitucional lei que previa a obrigatoriedade de pesagem de botijão de gás à vista do consumidor, não só por impor um ônus excessivo às companhias, que teriam de dispor de uma balança para cada veículo, mas também porque a proteção dos consumidores poderia ser preservada de outra forma, menos restritiva. **Nesse caso a medida foi declarada inconstitucional porque existiam outras medidas menos restritivas aos direitos fundamentais atingidos**, como fiscalização e amostragem (ÁVILA, 2009, p. 174).

A proporcionalidade em sentido estrito é uma sub-regra que consiste em sopesar o direito fundamental resguardado pelo estatal limitador e aquele direito fundamental restringido pelo mesmo ato estatal. Para que seja considerado desproporcional, os motivos que ensejaram o ato estatal limitador devem ter menos importância do que o direito fundamental restringido.

Em que pese a extrafiscalidade do ITR, a alíquota de 20% sobre o valor da terra nua é uma afronta ao princípio da vedação do confisco, que é direito fundamental e, portanto, inviolável. Ademais, a promoção de produtividade a latifúndios têm menos importância do que os, também, direitos fundamentais da propriedade e da liberdade (livre iniciativa), razão pela qual a alíquota acima referida não goza de proporcionalidade.

De acordo com Ávila,

O Supremo Tribunal Federal, no já citado julgamento a respeito da lei que previa a obrigatoriedade de pesagem de botijão de gás à vista do consumidor, considerou desproporcional a medida. A leitura do acórdão permite verificar que a intensidade das restrições causadas aos princípios da livre iniciativa e da propriedade privada (ônus excessivo à companhias, pois elas teriam de dispor de uma balança para cada veículo, elevando o custo, que seria repassado para o preço dos botijões, e exigindo dos consumidores que se locomovessem até os veículos para acompanhar a pesagem) superava a importância da promoção o fim (proteção dos consumidores, que podiam ser enganados na compra de botijões com conteúdo indicado (ÁVILA, 2009, p. 175).

Repise-se que, ao cobrar os 20% sobre o valor da terra nua, o sujeito passivo do ITR terá sua propriedade privada perdida, em favor do Fisco. No mesmo sentido, a liberdade de gerir sua atividade econômica também cairá por terra, tendo em vista que a mesma está intimamente ligada ao imóvel rural. E a supressão de tais direitos não se justifica pelo simples objetivo estatal de se conceder produtividade à terra.

3.2.5 – A Alíquota de 20% do ITR e a Capacidade Contributiva

A aplicação excessiva da progressividade, tal qual se vislumbra nas alíquotas do ITR, gera confisco, mais precisamente, na alíquota máxima de 20%, senão vejamos:

Por ser a graduação progressiva um instrumento de justiça social, próprio da ciência das finanças, conforme foi explicitado nos capítulos anteriores, pode ocorrer a sua má utilização de modo que comprometa o mínimo existencial ou a renda líquida, limites obrigatórios da justiça fiscal, que é a igualdade na tributação. Pode ainda, como já foi dito na aplicação excessiva da progressividade, culminar com o confisco, efeito que deve ser combatido com rigor, por atentar contra a capacidade contributiva do contribuinte. (ZILVETI, 2004, p. 259).

Considerando que a análise da capacidade contributiva está intimamente ligada ao mínimo vital do contribuinte, tem-se que a alíquota de 20% sobre a terra nua afronta o mínimo vital do sujeito passivo do Imposto Territorial Rural. Isso porque, ao cabo de 5 (cinco) anos, o contribuinte do ITR ver-se-á sem a propriedade privada, e, uma vez sem a aludida propriedade, não poderá exercer sua livre iniciativa em âmbito econômico; dois direitos fundamentais que desaguam num terceiro, qual seja, o da dignidade da pessoa humana.

Daí, existir a previsão constitucional que veda o confisco, pois tal regramento garante a existência do mínimo vital do contribuinte, que somente poderá ser maculado, mediante previsão da própria Carta Magna. Isto posto, o direito de tributar alcança a propriedade do contribuinte dentro dos parâmetros de excepcionalidade da Constituição Federal, porém sem ultrapassar o limite que o torna confiscatório.

Sobre a vedação do confisco, assim se manifesta Regis Fernandes de Oliveira:

Mesmo quando não expresso, este princípio, os autores o extraem do direito de propriedade privada, geralmente colocado nos países não socialistas entre os direitos fundamentais. A Constituição de 1988 seguia a tradição histórica, garantindo o direito de propriedade (art. 5º, XXII). Só com isso, seria suficiente para que se pudesse afirmar que tampouco a tributação pode pretender confiscar a propriedade. Tornando-o mais explícito no que tange ao Direito Tributário, o inc. IV do art. 150 da Lei Fundamental determinou ser vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios “utilizar tributo com efeito de confisco”. Quer dizer que o legislador ordinário, ao criar um tributo ou pretender majorá-lo, não pode fazê-lo de modo a, sub-

repticiamente, pretender apossar-se da propriedade do particular (OLIVEIRA *apud* HORVATH, 2001, p. 67).

Em síntese, a alíquota de 20% sobre o valor da terra nua deve ser considerada inconstitucional, pois afronta a capacidade contributiva, o que de consequência, significa ofensa aos direitos fundamentais da propriedade, da liberdade e da dignidade da pessoa humana.

Conclusão

No sistema constitucional tributário, a arrecadação de tributos constitui elemento fundamental para a consecução dos fins públicos. Contudo, a aludida exação fiscal não pode ser desarrazoada e desproporcional, razão pela qual a Carta Política previu as formas limitadoras do Poder de Tributar, que se dão através de princípios, regras e postulados que interagem entre si.

Os princípios e regras, também denominados normas de primeiro grau, são norteados pelos postulados (normas de segundo grau). No caso em análise, em que pese a grande quantidade de entes limitadores da voracidade fiscal, o princípio estudado foi o da “vedação do confisco”, que promana do artigo 150, inciso IV da Constituição Federal de 1988.

A partir daí, no intuito de dirimir as celeumas provocadas pela inexistência de lei infraconstitucional que regulamente o que venha a ser ‘confisco’, foram analisadas várias correntes doutrinárias que conceituam tal instituto.

Evidenciou-se, que não há como se dissociar o termo confisco dos postulados da razoabilidade e da proporcionalidade. O postulado da razoabilidade, enquanto *justa medida*, deve orientar o Poder Legislativo, na instituição e majoração de tributos, a fim de que os anseios arrecadatórios do ente público sejam atendidos dentro de parâmetros justos para o contribuinte, que tem também o anseio de ver preservados (da arbitrariedade) seu patrimônio e sua liberdade, ambos institutos inerentes à dignidade humana.

Faz-se necessário, então, relacionar o patrimônio e a liberdade com a dignidade humana, para se ter um mínimo existencial, segundo o qual o Fisco não poderia tisonar, alegando direito de tributar. Diretamente ligado ao princípio da capacidade contributiva, percebe-se que o mínimo vital é norteado pelo postulado da proporcionalidade, e corresponde àquela porção de patrimônio e liberdade que configure ao contribuinte uma vida digna.

Dessa análise aprofundada, restou demonstrado que confisco é a atividade Estatal que amealha desarrazoadamente, em favor do Fisco, sem qualquer indenização, valor excessivo em relação à capacidade contributiva do sujeito passivo, ameaçando-lhe o patrimônio de molde a inviabilizar seu progresso sócio-econômico. No direito

tributário, o tributo é considerado confiscatório quando, afrontando os postulados da razoabilidade e proporcionalidade, tenha o condão de retirar a totalidade ou parcela considerável de renda ou patrimônio do contribuinte.

Uma vez identificado o conceito de “confisco”, o presente trabalho, identificou que o princípio da vedação do confisco, protegia direitos fundamentais do contribuinte, dentre os quais o direito à propriedade privada, à liberdade e à dignidade da pessoa humana

Perante tal sinalização, o presente estudo, demonstrou, após análise dos demais preceitos doutrinários para reconhecimento de direitos fundamentais (não presentes no rol do artigo 5º da Carta Magna de 1988), que o inciso IV do artigo 150 da CF/88 é um direito fundamental. E o alarmante é que o direito fundamental da *vedação do confisco* vem sendo tísado pelo Imposto Territorial Rural, um dos tributos mais antigos da história brasileira, previsto na Constituição Federal de 1988, regulamentado pela Lei 9393/96.

Com o objetivo de tornar clarividente o confisco do aludido tributo, fixou-se, por razões metodológicas, a atenção à alíquota de 20% assim disposta pelo artigo 11 da Lei 9393/96, por ser o ponto mais extremo, e, portanto, capaz de comprovar a hipótese. Nessa esteira, ficou plasmado, com base em amplo respaldo doutrinário e jurisprudencial, que a aludida alíquota representa, ao cabo de cinco anos, a tomada compulsória da propriedade privada pelo Estado, sem indenização

Trata-se de questão aritmética que, em cinco anos, o contribuinte deverá entregar sua propriedade ao fisco. E não há que se falar, como escusa para o confisco, que a função do ITR é extrafiscal.

Ante o exposto, a alíquota de 20% do imposto territorial rural ofende os postulados da razoabilidade e da proporcionalidade, representando confisco e, portanto, afronta ao direito fundamental presente no inciso IV do artigo 150 da CF/88, que, além de limitar a voracidade estatal, tem o escopo primevo de preservar a propriedade e a liberdade do contribuinte em atenção à dignidade humana.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXY, Robert, *Teoria dos Direitos Fundamentais*, Trad. Virgílio Afonso da Silva, São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

AMARO, Luciano da Silva. *Direito tributário brasileiro*. 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

ARIÑO ORTIZ, Gaspar, *Principios Constitucionales de la Libertad de Empresa: Libertad de Comercio e Intervencionismo administrativo*. Madri: Marcial Pons, 1995.

ARISTÓTELES, *Ética a Nicômacos*, Brasília, Editora Universidade de Brasília, 2ª Ed., 1992.

ATALIBA, Geraldo, *IPTU – Progressividade – Revista de Direito Público*, São Paulo, v.23, n. 93, p. 233-238, jan./ mar. 1991

ATIENZA, Manuel. Sobre lo razonable em el Derecho. *Revista Española de Derecho Constitucional*, ano 9, nº 27, set-dez., p. 93 e segs., 1989.

ÁVILA, Humberto, *Sistema constitucional tributário* – 4.ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 4.ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

_____. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. – 10 ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

BALEEIRO, Aliomar, *Limitações Constitucionais ao poder de tributar*. 7ª ed., com notas de Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

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 (1.ed. 1996).

BARROSO, Luis Roberto, Os princípios da razoabilidade e proporcionalidade no Direito Constitucional. *Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política*. São Paulo: RT, n.23, abr./jun. 1998.

_____. *Interpretação e Aplicação da Constituição*. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2010

BIANCA, Massimo, *Diritto Civile – La proprietà* (v.6). Milano: Giuffrè Ed., 1999.

BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de Direito Penal*. Parte Geral I. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

BOBBIO, Norberto. *O positivismo jurídico*: lições de filosofia do direito. Compiladas por Nello Morra; tradução e notas Márcio Pugliesi, Edson Bini, Carlos E. Rodrigues – São Paulo: Ícone, 1995.

_____. *Teoria do ordenamento jurídico*. 10ª ed. Brasília: Editora UNB, 1999.

BÖCKENFÖRDE, Ernest-Wolfgang, *Escritos sobre Derechos Fundamentales*. Prólogo de Francisco J. Bastida, Trad. De Juan Luís Requejo Pagés e Ignácio Villaverde Menéndez. – 1. Aufl. – Baden-Baden: Nomos Verl. – Ges, 1993.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 10ª. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2000.

_____, Paulo. *Curso de direito Constitucional*, 22ª. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

BORGES, Antonino Moura. *Curso completo de direito agrário* – doutrina, prática, legislação complementar e jurisprudência. 2 ed. Edijur: Leme, 2007.

BOROWSKI, Margin, *Grundrechte als prinzipien: Die Unterscheidung von prima facie-Position um definitiver Positionl als fundamentaler Konstruktionsgrundsatz de Grundrechte*. Baden-Baden: Nomos, 1998.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Rio de Janeiro, RJ: Senado Federal, 1891.

_____. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado Federal, 1946.

_____. *Emenda Constitucional, nº 5*. Brasília, DF: Senado Federal, 1961.

_____. *Emenda Constitucional n. 10*. Brasília-DF: Senado Federal, 1964.

_____. *Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988*. Acesso em 23-12-10 - Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm

_____. Decreto 4382/2002. Acesso em 28-12-11. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/D4382.htm)

_____. LEI Nº 3.071, DE 1º DE JANEIRO DE 1916. Acesso em 19-10-2011 – Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L3071.htm

BRASIL, Lei no 10.406, DE 10 DE JANEIRO DE 2002. Acesso em 29-12-2010. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm

_____. *Lei 5868 de 12 de dezembro de 1972*. Acesso em 30-12-10. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5868.htm

_____ Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm

_____. *Lei nº 9393 de 19 de dezembro de 1996. Acesso em 01-02-11. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9393.htm*

_____. Lei nº 9784 de 29 de janeiro de 1999.. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, 01 de fevereiro de 1999.

_____ Lei nº 10.406 de 10 de janeiro de 2002. *Código Civil*, DOU 11.01.2002.

_____. Lei 11.250, de 27 de dezembro de 2005. Acesso em 02-04-11. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/111250.htm

_____ Resolução nº 313, de 30-06-1983, do Senado Federal. Acesso em 30-12-10. Disponível em <http://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:senado.federal:resolucao:1983-06-30;313>

_____. Supremo Tribunal Federal, RE 413.782-8-SC, rel. Min. Marco Aurélio, DJU 17.3.2005.

_____, Supremo Tribunal Federal , *MS 23550, Relator: Min. Marco Aurélio. Julgamento em 03/04/2001, publicado no DJ. de 31-10-2001, PP-00006 EMENT VOL-02050-3 PP-00534. Acessado em 30-01-2012. Disponível em <http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/777708/mandado-de-seguranca-ms-23550-df-stf>*

_____, Supremo Tribunal Federal, *RE 402.769/RS, Relator: Min. Celso de Mello. Julgamento em , publicado no DJ. de 06-04-2005, p. 00049 .Acessado em 03-09-2011. Disponível em <http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14792083/recurso-extraordinario-re-402769-rs-stf>*

_____, Supremo Tribunal Federal, MS25440, *Relator: Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, Julgado em 15/12/2005-DJ 28-04-2006, p. 00006. Acessado em 04-09-11 – Disponível em <http://jus.com.br/revista/texto/17541/contraditorio-e-ampla-defesa-na-analise-de-aposentadorias-reformas-e-pensoes-pelos-tribunais-de-contas>*

_____,Supremo Tribunal Federal, RE 18331 – Relator: Min. Orozimbo Nonato. Julgamento em 21-09-1951. Acessado em 11-10-11. Disponível em <http://www.arcos.org.br/livros/o-principio-da-razoabilidade-na-jurisprudencia-do-stf-o-seculo-xx/capitulo-i-antecedentes-do-principio-da-razoabilidade-na-jurisprudencia-do-stf/2-re-18331-julgado-em-2191951-rel-min-orozimbo-nonato/#topo>

_____, Supremo Tribunal Federal, RE 18976/SP, *Relator: Min. Barros Barreto. Julgamento em , 01.01.1970). Acessado em 10-12-10. Disponível em <http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14525785/recurso-extraordinario-re-18976-stf>*

_____, Supremo Tribunal Federal, ADI 2010/MC, Tribunal Pleno, rel. Min. Celso do Mello, DJU 12.4.2002, PP-00051

_____.Supremo Tribunal Federal , RE 134297/SP, Relator: Min. Celso de Mello. Julgamento em 12.06.1995 , publicado no DJ. de 22-09-1995 PP-30597 EMENT VOL-01801-04 PP-00670 .Acessado em 27-12-2011 . Disponível em <http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/745994/recurso-extraordinario-re-134297-sp-stf>

_____. ADC 8 – MC, Rel Min. Celso de Mello, julgamento em 13-10-1999, Plenário, DJ de 4-4—2003.

_____. ADI 1075-MC, Rel. Min Celso de Mello, julgamento em 17-6-1998, Plenário, DJ de 24-11-2006.

_____. ADC 8 MC/DF – Distrito Federal – Media Cautelar na ação declaratória de constitucionalidade – Rel. Min. JCelso de Mello – D.J 13/10/1999.

_____, Tribunal Regional Federal – 1ª Região - AC 199801000777582, Rel. Juiz Federal Cleberson José Rocha (conv.), 8ª Turma, DJ de 09/07/2010).

CALCINI, Fábio Pallaretti, *O princípio da razoabilidade: um limite à discricionariedade administrativa*. Campinas-SP: Millennium Editora, 2003.

CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. Tradução de A. Menezes Cordeiro. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989. (Título Original: Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz).

CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 17. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

_____. Imposto de Renda – Pessoa Física. Ganhos líquidos auferidos em operações realizadas em bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas. Inconstitucionalidade da legislação que manda tributa-los a uma única alíquota, *Revista de Direito Tributário* nº 74/34

CASANOVA, Gustavo J. Naveira de. *El principio de no confiscatoriedad* – Estúdio em España y em Argentina. Madri: McGraw-Hill, 1997.

CASTRO, Carlos Roberto de Siqueira. *O devido processo legal e razoabilidade das leis na nova Constituição do Brasil*. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1989.

CENCERRADO MILLÁN, Emilio. *El mínimo exento em el sistema tributário español*. Madri: Marcial Pons, 1999.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

CORDEIRO, Antônio Menezes. *A Constituição patrimonial privada*. In: Estudos sobre a Constituição. Jorge Miranda (Coord.). Lisboa: Petrony, 1979.

DA SILVA, José Afonso, O princípio da razoabilidade da lei. Limites da função legislativa. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro: Renovar, n. 220, p. 350, abr./jun, 2000.

DA SILVA, Virgílio Afonso, O proporcional e o razoável. *Revista dos Tribunais*. N. 798 P. 23-50, 2002.

DEFINI, Luiz Felipe Silveira. *Proibição de tributos com efeito de confisco*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

DE PLÁCIDO E SILVA. *Vocabulário Jurídico*. Vol.I, 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

DÓRIA, Antônio R. Sampaio. *Direito constitucional tributário e 'due process of law'*. 21ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. Trad. Nelson Boeira – 3ª ed. – São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2010.

ESPANHA, Constituição – 19-12-1978. Acesso em 23-12-10 – Disponível em http://www.boe.es/aeboe/consultas/bases_datos/doc.php?coleccion=iberlex&id=1978/31229

FAZANO, Haroldo Guilherme Vieira. *Da propriedade horizontal e vertical*. Campinas: Lex, 2003.

FILHO, Marçal Justen. Capacidade Contributiva. *Caderno de Pesquisas Tributárias*, coord. Ives Gandra da Silva Martins, co-edição Resenha Tributária e Centro de Extensão Universitária, São Paulo, vol. 14, , 1989.

GARCIA-QUINTANA, César Albiñana. *Derecho Financiero y Tributario*. Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, Ministério de Hacienda, p. 317, 1979.

GAREA, Rafael Colina. *La función social de la propiedad em la Constitución Española de 1978*. Barcelona: José Maria Bosch, 1997.

GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. *O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

GOMES FILHO, Antônio Magalhães. A violação do princípio da proporcionalidade pela Lei 9296/96. *Boletim IBCCrim*. Edição Especial n. 45, p. 14-15, 1996.

GUERRA FILHO, Willis Santiago. *Princípios constitucionais gerais: isonomia e proporcionalidade*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 719 (1995): 57-63.

_____. *Teoria processual da constituição*. São Paulo: Celso Bastos Editor, 1999.

HECK, Luis Afonso et al. *Direito Natural, direito positivo, direito discursivo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, Advogado Editora, 2010.

HESSE, Konrad. *Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland*. 20ª ed. Heidelberg: Muller, 1995, apud ÁVILA, Humberto, *Sistema constitucional tributário* – 4.ed. São Paulo: Saraiva, 2010

HORVATH, Estevão. *Manual de direito financeiro*. 4ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

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

HUBERMAN, Leo, *História da riqueza do homem*. Rio de Janeiro: Guanabara, 1986.

ITÁLIA, Constituição - 27.12.1947. Acesso em 23-12-10 – Disponível em [http://www.educazioneadulti.brescia.it/certifica/materiali/6.Documenti_di_riferimento/La%20Costituzione%20in%2015%20lingue%20\(a%20cura%20della%20Provincia%20di%20Milano\)/CostituzioneItaliana-Portoghese.pdf](http://www.educazioneadulti.brescia.it/certifica/materiali/6.Documenti_di_riferimento/La%20Costituzione%20in%2015%20lingue%20(a%20cura%20della%20Provincia%20di%20Milano)/CostituzioneItaliana-Portoghese.pdf)

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Dicionário Jurídico Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1995.

KELSEN, Hans. *O que é positivismo jurídico*. Tradução Heck, Luis Afons. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

KIRCHHOF, Paul. La influencia de la Constitución alemana em su legislación tributaria. In: *Garatías Constitucionales Del Contribuyente*. Trad. De Cesar García NOva. Valência: Tirant lo Blanch, 1998 (pp.25-49).

LACOMBE, Américo Lourenço Masset, *Princípios Constitucionais Tributários*. São Paulo: Malheiros, 1996.

LOUREIRO, Francisco Eduardo. *A propriedade como relação jurídica complexa*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao código tributário nacional*, vol. I – São Paulo: Editora Atlas, 2003.

_____. *Curso de direito tributário*, 19 ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

_____. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 30.

MANERO, Juan Ruiz. Sobre prinípios y regla. *Revista Doxa* , nº 10, p. 114. São Paulo: 1991.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo, 5ª ed. , São Paulo: Malheiros, 1994.

MELO, Marco Aurélio. Voto em Mandado de Segurança n. 23.550, STF, Tribunal Pleno, julgado em 04.04.01, DJ.31.10.01, p. 06.

MENDES, Gilmar Fereira. *Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade: estudos de direito constitucional*. 2ª. ed., São Paulo: Censo Bastos Editor, 1999 (1.ed.1998).

MIRANDA, Jorge. *Manual de Direito Constitucional*. 3ª. ed. Coimbra: , 1991, p. 226-227.

MONCAIO, Danilo Peixoto, [HTTP://www.webartigos.com/artigos/do-contexto-historico-relevante-ao-imposto-territorial-rural/675598](http://www.webartigos.com/artigos/do-contexto-historico-relevante-ao-imposto-territorial-rural/675598).

MONTESQUIEU. *Do Espírito das Leis*. vol. 1. São Paulo: Nova Cultural, 2000.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. A ordem econômica na Constituição de 1988. *Revista de Direito Processual da Procuradoria Geral* (42): 59-60. Rio de Janeiro: 1990.

OLIVEIRA, José Jayme de Macedo. *Código tributário nacional: comentários, doutrina, jurisprudência*. 3ª ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2007.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 11 ed., Porto Alegre: Ed. Livraria do Advogado, 2009.

PEREZ, Guillermo Núñez. La prohibición constitucional de tributos confiscatorios: dos supuestos, *Revista “Impuestos”*. Madri: La Ley, 1991.

PERLINGIERI, Pietro, *Perfil do Direito Civil – Introdução ao direito civil constitucional*. Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 1997.

PIPES, Richard. *Propriedade e liberdade*. Rio de Janeiro: Record, 2001.

ROYO, Fernando Perez. *Derecho Financiero y Tributario – Parte General*, 3ª Ed.. Madri: Civitas, 1993.

SABBAG, Eduardo de Moraes, *Direito Tributário*. 9ª Ed.. Coleção Elementos do Direito. São Paulo: Premier Máxima, 2008.

SARLET, Ingo Wolfgang, *A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. 10 ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2009.

SARMENTO, Daniel. *Direitos fundamentais e relações privadas*, 2ª Ed. – Rio de Janeiro: Editora Lumens Júris, 2008.

SILVA, Francisco de Assis, *História do Brasil: Colônia, Império, República*, São Paulo: Moderna, 1992.

SOUZA, Carlos Affonso Pereira de; SAMPAIO, Patrícia Regina Pinheiro. *O princípio da razoabilidade e o princípio da proporcionalidade: uma abordagem constitucional*. Revista Forense. Vol. 96/349, p. 29-41, 2000.

TÁCITO, Caio. A razoabilidade das Leis. *Revista de Direito Administrativo*, 204: 1-7, abr.jun.1996,

TEPEDINO, Gustavo. *Temas de Direito Civil*. Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, 3ª ed., vols.2 e 3. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

VELLOSO, Carlos. Voto em Recurso Extraordinário n. 158.543-9-RS, STF, 2ª Turma, Relator: Ministro Marco Aurélio, julgado em 30.08.94, DJ 06.10.95, p. 33135. Vezio Crisafulli, *la Costituzione e le sue Disposizione di principi*. Milão, 1952.

VILLEGAS, Hector. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributário*, vol. 1., 3^a ed., Buenos Aires: Depalma, 1979.

VIEIRA DE ANDRADE, José Carlos. *Os direitos fundamentais na Constituição portuguesa de 1976*. Coimbra: Almedina, 1987.

ZILVETI, Fernando Aurélio. *Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.