

Os Limites para a Capacidade Contributiva - Mínimo Existencial e Confisco - como Elementos de Tensão entre Justiça Fiscal e Segurança Jurídica

Mauro Silva

Doutorando em Direito Econômico e Financeiro na Faculdade de Direito do Largo de São Francisco da Universidade de São Paulo. Mestre em Direito Político e Econômico pela Universidade Mackenzie. Auditor-Fiscal da Receita Federal em exercício na Delegacia da Receita Federal de Julgamento - II.

Resumo

O Direito deve preservar os valores a ele confiados pela sociedade em um Estado Social Democrático de Direito. Na busca pelo alcance de tal objetivo, enfrentamos uma permanente tensão entre segurança jurídica e justiça fiscal naquelas situações para as quais a positividade do Direito não aponta soluções, como é o caso dos limites para o mínimo existencial e o confisco.

Para o mínimo existencial, é proposto um conteúdo que considere gastos com a existência física (alimentação, vestuário e habitação) e com a existência humana (instrução, educação e lazer).

Para o confisco, são analisados alguns casos nos quais a jurisprudência brasileira considerou a sua ocorrência.

Para ambos, a análise do concreto feita com razoabilidade é que permitirá a identificação de suas dimensões.

Abstract

The Right must preserve the values it trusted by the society in a Social Democratic State of Right.

In the search for the reach of such objective, we face permanent tension between law security and fiscal justice in those situations for which the positivity of the Right does not point solutions, as it is the case of the limits for existencial minimum and confiscation.

For the existencial minimum, it is proposed a content that considers expenses with the physics existence (food, habitation and clothing) and with the human being existence (instruction, education and leisure).

For confiscation, are analysed some cases in which the Brazilian jurisprudence analyzed its occurrence.

For both, it analyses it of the concrete made with right judgement that it allows the identification of its dimension.

Introdução

Nossa principal proposição é a de que, estando o Direito incumbido de preservar os valores a ele confiados pela sociedade em um Estado Social Democrático de Direito, devemos enfrentar uma permanente tensão entre segurança jurídica e justiça fiscal naquelas situações para as quais a positividade do Direito não aponta soluções, como é o caso dos limites para o mínimo existencial e o confisco.

No início do trabalho registramos algumas premissas metodológicas que revelam o que Celso Lafer chamou de inquietações filosóficas que surgem das necessidades práticas da experiência jurídica e que, ao permitirem ir além dos dados empíricos do Direito, podem proporcionar a aquisição de ferramentas para a compreensão do próprio Direito.¹ Entendemos serem especialmente apropriadas para o assunto ora em análise e se constituem em breves anotações que não nos desviam; ao contrário, orientam-nos para o compromisso de tratar do tema proposto.

Depois das considerações metodológicas, apresentamos o conteúdo da segurança jurídica e da justiça fiscal.

Da segurança jurídica destacaremos a certeza como elemento que pela ausência em algumas situações ensejará um aparente conflito com a justiça fiscal.

A análise da capacidade contributiva como critério que concretiza a justiça fiscal vai nos permitir tratar do mínimo existencial e do confisco, e identificar que a ausência de certeza é inerente a tais limites.

Com relação ao mínimo existencial proporemos alguns itens da existência física e humana que deverão compor a sua conformação, enquanto para o confisco mostraremos alguns casos nos quais a jurisprudência analisou a sua ocorrência. Assumiremos que para ambos a análise do concreto feita com razoabilidade é que permitirá a identificação de suas dimensões.

1. Breves Considerações Metodológicas

1.1. Conhecimento vulgar e científico

O conhecimento - na lição do eterno mestre das Arcadas, Miguel Reale - traz para nossa consciência algo que sabemos ou supomos não estar em nós, numa conquista, numa apreensão espiritual de algo do qual nos tornaremos senhores de um ou de alguns de seus aspectos.²

O primeiro grau do conhecimento, o conhecimento vulgar, é obtido à medida que as circunstâncias o vão ditando, nos limites dos casos isolados, servindo para preencher a maior parte das noções de que nos valem em nossa existência cotidiana. O conhecimento vulgar pode ser certo - e muitas vezes o é - mas não possui o atributo da certeza, por não se subordinar à verificação racional, ordenada e metódica. Embora não seja passível de verificação, não implica que seja, necessariamente, um conhecimento errado ou errôneo.³

O segundo grau do conhecimento, prosseguindo com as lições de Miguel Reale, é o conhecimento científico, ou o conhecimento obtido através da ciência.⁴ É esse tipo de conhecimento que aqui pretendemos expressar.

Necessitamos, para tanto, esclarecer a nossa noção de ciência.

1.2. Direito e ciência

Ciência, conforme estabelecido por André Lalande, pode ser:

¹ Cf. LAFER, Celso. *A Reconstrução dos Direitos Humanos - um Diálogo com o Pensamento de Hannah Arendt*. São Paulo: Companhia das Letras, 1988, p. 18.

² Cf. REALE, Miguel. *Filosofia do Direito*. v. I. São Paulo: Saraiva, 1953, p. 66.

³ Cf. REALE, Miguel. *Op. cit.* (nota 2), pp. 67-8.

⁴ Cf. REALE, Miguel. *Op. cit.* (nota 2), p. 68.

“(i) todo conjunto de conhecimentos ordenados coerentemente segundo princípios”;⁵ ou

“(ii) conjunto de conhecimentos e de investigações com um suficiente grau de unidade, de generalidade, e suscetíveis de trazer aos homens que se lhes consagram conclusões concordantes, que não resultem nem de convenções arbitrárias, nem de gostos ou de interesses individuais que lhes são comuns, mas de relações objetivas que se descobrem e que se confirmam através de métodos de verificação definidos”.⁶

Antes de estabelecermos a metodologia que adotamos, esclarecemos que tomamos a primeira das proposições acima como nossa noção de ciência.

1.2.1. *Necessidade de método e objeto da ciência*

Qualquer que seja a noção de ciência adotada, não olvidamos que “é o método que faz a ciência”.⁷ No magistério de Fábio Konder Comparato, temos que “o método é, pois, antes de mais nada, o caminho a ser percorrido; na acepção figurada, a direção correta para se chegar a um resultado. No campo intelectual, a ordenação do pensamento, a investigação racional, a pesquisa.”⁸ A metodologia de uma ciência é a reflexão desta ciência sobre o seu próprio proceder, sobre os modos de pensamento e meios de conhecimento de que lançam mão para se certificar da sua matéria e para verificar os seus enunciados.⁹

Além de possuir um método, “toda ciência implica em um objeto próprio” que “representa sua razão de ser”.¹⁰ O objeto será determinante na definição do método apropriado¹¹ e da própria noção de ciência adotada.

Não pode passar sem registro, no entanto, que a existência de uma ciência do Direito já foi colocada em dúvida, como o fez Julius Hermann von Kirchmann em uma conferência na qual afirmou que “três palavras do legislador bastam para transformar uma biblioteca inteira em papel de embrulho”.¹² Há autores, por outro lado, que vêem o Direito como arte ou prudência.

1.2.2. *Direito como arte ou prudência*

1.2.2.1. *O Direito como arte*

Pedro Lessa, embora admita a existência de uma ciência do Direito, defende ser a dogmática jurídica uma arte e não uma ciência.

Para o professor da Universidade de São Paulo, que no início do século XX publicou originalmente suas conclusões, a “ciência do direito é a teoria geral da

⁵ Cf. LALANDE, André. *Vocabulário Técnico e Crítico da Filosofia*. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1996, p. 157.

⁶ Cf. LALANDE, André. *Op. cit.* (nota 5), p. 155.

⁷ Cf. REALE, Miguel. *Op. cit.* (nota 2), p. 68.

⁸ Cf. COMPARATO, Fábio Konder. “Reflexões sobre o Método do Ensino Jurídico”. *Revista da Faculdade de Direito* v. LXXIV, jan./dez. 1979, pp. 119-38 (p. 119).

⁹ Cf. LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 339.

¹⁰ Cf. REALE, Miguel. *Op. cit.* (nota 2), p. 84.

¹¹ Cf. REALE, Miguel. *Op. cit.* (nota 2), p. 86.

¹² Cf. KIRCHMANN, Julius Hermann von. “La Mancanza di Valore della Giurisprudenza come Cienza”. In: KIRCHMANN, Julius Hermann von e WOLF, Erik. *Il Valore Scientifico della Giurisprudenza*. Milano: Giuffrè, 1964, pp. 3-35 (p. 18).

limitação da atividade dos indivíduos e dos órgãos da sociedade, limitação imposta pela necessidade de manter, segundo exigências da natureza da coletividade e dos seus membros, as condições de vida e desenvolvimento de uma e dos outros”.¹³

O autor adota a idéia de arte de John Stuart Mill, para quem a arte representa “as regras fundadas sobre certa análise para executar corretamente uma operação” e “pressupõe necessariamente o conhecimento (...) científico”, tendo seus princípios fundamentais estabelecidos por várias ciências.¹⁴

Partindo desse ponto, Pedro Lessa conclui que:

“investigar como se formou uma lei (na acepção técnica, ou como sinônimo de norma), para bem lhe aprender o sentido, a fim de aplicá-la convenientemente, em toda a sua pureza, de perfeita conformidade com o pensamento e a vontade do legislador, nunca se poderá dizer uma função da ciência, mas apenas um trabalho artístico”.

Em síntese, no magistério de Pedro Lessa, o trabalho da ciência do Direito encerra-se na obtenção das leis e na fixação dos princípios, ambas entendidas com o sentido que os cultores das ciências as entendem. Interpretar as leis e cuidar de sua aplicação concreta seria arte explicativa e construtiva do Direito,¹⁵ seguindo-se o que se praticava em Roma, onde a sabedoria dos jurisconsultos distinguia-se da arte dos advogados, pois, conforme entende Fábio Konder Comparato, “o direito, em sua realidade tridimensional, tanto pode ser objeto de ciência (conhecimento racional), como de arte”.¹⁶

1.2.2.2. O direito como prudência

Na medida em que o Direito reclama uma atividade prática, a interpretação, Eros Roberto Grau conclui que direito é uma prudência, não uma ciência, embora seja o objeto de uma ciência, a ciência do Direito.¹⁷

A conclusão do professor da Universidade de São Paulo baseia-se em duas premissas: a noção de prudência e o caráter não exato das soluções apontadas pelo Direito.

A noção de prudência que o autor adota é aquela das lições de Aristóteles, na *Ética a Nicômacos*.

Nessa obra, Aristóteles conclui que a natureza da prudência é apreendida pela consideração de que pessoas dizemos prudentes. Seria prudente o homem que é capaz de deliberar corretamente sobre o que é bom e vantajoso para si próprio, procurando quais são as coisas que levam a uma vida feliz, sendo capaz de calcular com justeza tendo em vista alcançar um fim particular digno de prêmio nas espécies de atividade em que não intervém a arte. Em consequência, a prudência é necessariamente uma disposição acompanhada de uma regra exata capaz de agir na esfera dos bens humanos.¹⁸

¹³ Cf. LESSA, Pedro. *Estudos de Filosofia do Direito*. Campinas: Bookseller, 2000, p. 68.

¹⁴ Cf. MILL, John Stuart. *Système de Logique Deductive et Inductive*. v. 1. Paris: Felix Alcan, 1904, pp. 2-3.

¹⁵ Cf. LESSA, Pedro. *Op. cit.* (nota 13), pp. 53-77.

¹⁶ Cf. COMPARATO, Fábio Konder. *Op. cit.* (nota 8), p. 126.

¹⁷ Cf. GRAU, Eros Roberto. *O Direito Posto e o Direito Pressuposto*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, pp. 30 e 32.

¹⁸ Cf. ARISTÓTELES. *Ética a Nicômacos*. Livro VI, 5, In: *Obra Jurídica*. Trad. Carlos E. Rodrigues. São Paulo: Ícone, 1997, pp. 103-4. Em relação à mesma obra de Aristóteles, consultamos também outra fonte: ARISTÓTELES. *Ética a Nicômacos*. 4. ed. Trad. Mário da Gama Kury. Brasília: Editora da

As conclusões de Eros Roberto Grau apontam para a prudência como razão intuitiva sem discernir o exato, mas o correto. Estaria, portanto, a problematização dos textos normativos no âmbito da prudência e não no campo da ciência.¹⁹

1.3. *Ciência do Direito*

Assumimos a existência de uma ciência do Direito como “empreendimento metodologicamente orientado, assente em argumentos racionais”.²⁰ Dessa forma, nosso objeto será o fenômeno jurídico que influi no destino humano e não pode estar distante dos conflitos que se operam no mundo dos valores e dos fatos,²¹ sendo de todo adequada a lição de Miguel Reale que se preocupa em:

“... inserir a Jurisprudência no fluxo da história e da vida, sem perda dos valores de rigor técnico, de certeza e segurança exigidos por uma ciência que, tal como nos ensinam os mestres de todos os tempos, deve ser estável mas não estática, deve ser certa sem se cristalizar em fórmulas rígidas, ilusoriamente definitivas”.²²

Devemos agora assumir a metodologia que adotaremos, pois entendemos não seja apropriada para a ciência do Direito, uma ciência cultural, uma metodologia similar àquela adotada para uma ciência da natureza, pois, na lição de Fábio Konder Comparato, “a aplicação do método próprio das ciências da natureza ao conhecimento do homem e das realidades humanas constitui, ainda hoje, um erro tanto mais funesto quanto menos aparente”.²³

1.3.1. *A metodologia adotada para a ciência do Direito*

1.3.1.1. *O pensamento orientado a valores*

Tomamos como ponto de partida para a assunção de nossa metodologia o magistério de Karl Larenz no sentido de que “a aplicação do direito só em escassa medida se baseia na subsunção lógica”,²⁴ tratando-se, de fato, de “coordenação valorativa e de ‘concretização’”.²⁵ O autor conclui que “a jurisprudência é tanto no domínio prático (o da ‘aplicação do direito’) como no domínio teórico (o da ‘dogmática’), um pensamento em grande medida ‘orientado a valores’”.²⁶

De imediato, é preciso estarmos atentos, ainda, à advertência do mesmo autor para que não equiparemos os valores, entendidos com o sentido de tomada de posição puramente pessoal, com o pensamento orientado a valores. Uma tal identificação implicaria a expulsão desse pensamento do âmbito da ciência, o que significaria uma “declaração da bancarrota da razão humana face à maioria dos problemas da vida humana”.²⁷

Universidade de Brasília, 2001. Embora essa edição seja mais completa em relação à primeira, o tradutor troca a palavra “prudência” por “discernimento”, motivo pelo qual entendemos não ser adequada para justificar as considerações de Eros Roberto Grau.

¹⁹ Cf. GRAU, Eros Roberto. *Op. cit.* (nota 17), p. 33.

²⁰ Cf. CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito*. 2. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996, p. 71.

²¹ Cf. REALE, Miguel. *Teoria Tridimensional do Direito*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 7.

²² Cf. REALE, Miguel. *Op. cit.* (nota 21), p. 14.

²³ Cf. COMPARATO, Fábio Konder. *Op. cit.* (nota 8), p. 123.

²⁴ Cf. LARENZ, Karl. *Op. cit.* (nota 9), p. 343.

²⁵ Cf. LARENZ, Karl. *Op. cit.* (nota 9), p. 312.

²⁶ Cf. LARENZ, Karl. *Op. cit.* (nota 9), p. 299.

²⁷ Cf. LARENZ, Karl. *Op. cit.* (nota 9), pp. 335-6.

1.3.1.2. Os valores fundamentais para o Direito

Na identificação dos valores fundamentais para o Direito voltamo-nos para a lição de Paulo de Barros Carvalho que nos ensina que é no texto constitucional que encontramos os valores que o legislador, representante da sociedade num Estado de Direito Democrático como o nosso, encaminhou os valores que julgou mais importantes e cuja influência quer ver irradiada por todo o sistema. Procedendo dessa forma, cumprimos a função atribuída ao jurista de laborar na identificação e preservação dos vetores axiológicos que a sociedade confia ao Direito.²⁸

Nesse sentido, Miguel Reale, depois de apontar as dificuldades de definir o que seja um valor e afirmar que da mesma forma “ser é o que é” temos que concluir que “valor é o que vale”, aponta as características que nos permitem autenticar preliminarmente um valor. Seriam estas: bipolaridade, implicação, referibilidade, preferibilidade e graduação hierárquica.²⁹

Tomando as características dos valores apontadas por Miguel Reale e a lição de Paulo de Barros Carvalho, encontramos na Constituição Federal os valores fundamentais para o Direito: democracia, igualdade, liberdade, segurança e solidariedade.

1.3.1.3. O lugar da lógica e dos procedimentos tradicionais

Não pretendemos com a metodologia adotada - ressaltamos, seguindo os ensinamentos de Fábio Konder Comparato - afastar completamente a lógica formal, mas, sim, não lhe atribuir “uma função exclusiva no raciocínio”,³⁰ pois a “lógica condiciona todo o conhecimento científico, mas não esgota esse conhecimento”.³¹ Seguindo por esse caminho, temos de admitir que não negamos o espaço que “os procedimentos tradicionais da análise conceitual, das classificações sistemáticas e do encadeamento rigoroso de proposições” devam ter na aquisição do conhecimento jurídico.³² Essa compreensão advém também de Karl Larenz que, embora rejeitando a dogmática jurídica como trabalho conceitual valorativamente neutro, entendeu os conceitos classificatórios como instrumentos que “proporcionam simplesmente clareza e facilidade na aplicação do direito, uma vez que tornam possível uma subsunção”, mas advertiu acidamente que “uma dogmática que se satisfizesse com a conformação de tais conceitos e com a explanação das relações lógicas poderia contribuir para a solução dos problemas jurídicos tanto como nada”.³³

Nesse sentido, Claus-Wilhelm Canaris indaga se alguém poderia seriamente pretender que a igualdade, expressa pela regra de tratar o igual por igual e o diferente de modo diferente, de acordo com a medida da diferença, seja acatada com os meios da lógica. Leciona que os valores, entre eles a igualdade, e a sua conexão interna não se deixam exprimir logicamente, mas, apenas, axiológica ou teleolo-

²⁸ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. “O Princípio da Territorialidade no Regime de Tributação da Renda Mundial (Universalidade)”. *Justiça Tributária - 1º Congresso Internacional de Direito Tributário - IBET*. São Paulo: Max Limonad, 1998, pp. 665-77 (p. 668).

²⁹ Cf. REALE, Miguel. *Op. cit.* (nota 2), p. 184.

³⁰ Cf. COMPARATO, Fábio Konder. *Op. cit.* (nota 8), p. 130.

³¹ Cf. REALE, Miguel. *Op. cit.* (nota 2), p. 177.

³² Cf. COMPARATO, Fábio Konder. *Op. cit.* (nota 8), p. 130.

³³ Cf. LARENZ, Karl. *Op. cit.* (nota 9), p. 315.

gicamente, concluindo que os pensamentos jurídicos verdadeiramente decisivos ocorrem fora do âmbito da lógica formal.³⁴

A conclusão a que chegamos em relação à lógica adequada ao método de pensamento jurídico extraímos de Fábio Konder Comparato quando este afirma que a lógica jurídica é a da preferência e não a da consequência fortemente associada ao procedimento silogístico. Somente a lógica que permite a decisão e a escolha pode manter o caráter axiológico do Direito.³⁵

1.3.1.4. Sua conformação ao Direito Tributário

A utilização de tal metodologia para o estudo do Direito Tributário é recomendada por Klaus Tipke, que nos ensina que “o direito tributário de um Estado de Direito não é direito técnico de conteúdo qualquer, mas ramo jurídico orientado a valores”, uma vez que “o Direito Tributário afeta não só a relação cidadão/Estado, mas também a relação dos cidadãos uns com os outros”.³⁶

Ao buscar fora de si seu objetivo no sentido de possibilitar a implementação de políticas públicas, a atualização dos programas e do planejamento governamental, o Direito Tributário, conforme defende Ricardo Lobo Torres, revela-se instrumental, mas mesmo com tal característica não pode ser insensível aos valores ou cego em relação aos princípios jurídicos.³⁷

Fernando Facury Scaff expressa entendimento similar ao defender uma aproximação do Direito Tributário do Direito, de modo que o Direito Tributário não fique afastado do debate em torno dos valores que o Direito deve conter.³⁸

Assumida a metodologia que utilizamos para a construção do conhecimento científico, destacamos dois dos valores fundamentais para o Direito Tributário para investigar a possibilidade de tensão entre eles: segurança jurídica e justiça fiscal, na sua feição característica como igualdade.

2. Segurança Jurídica

2.1. Conteúdo da segurança jurídica

As condições que tornam possível à sociedade o prévio conhecimento e reflexão das consequências dos atos e fatos dos quais participa podem ser reconhecidas como segurança jurídica.³⁹ Trata-se de um “sentimento coletivo de previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da regulação da conduta”⁴⁰ para “evitar que

³⁴ Cf. CANARIS, Claus-Wilhelm. *Op. cit.* (nota 20), p. 86. De maneira similar, Tercio Sampaio Ferraz Junior nega que a metodologia jurídica seja estritamente lógico-formal (Cf. FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 187).

³⁵ Cf. COMPARATO, Fábio Konder. *Op. cit.* (nota 8), p. 127.

³⁶ Cf. TIPKE, Klaus. “Fundamentos da Justiça Fiscal”. In: TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, pp. 13-48 (p. 15).

³⁷ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. v. II - Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 42.

³⁸ Cf. SCAFF, Fernando Facury. “Para além dos Direitos Fundamentais do Contribuinte: o STF e a Vinculação das Contribuições”. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito Tributário*. v. II. São Paulo: Quartier Latin, 2003, pp. 1.125-45 (p. 1.130).

³⁹ Cf. SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 435.

⁴⁰ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 147.

um passado, de repente, se torne estranho, um futuro, algo opaco e incerto, e a duração, uma coleção de surpresas desestabilizadoras da vida”.⁴¹

Reconhecendo a segurança jurídica como ínsita ao domínio do deontico, sem que algum ordenamento jurídico exista que não a ostente, Paulo de Barros Carvalho entende seja um sobreprincípio que se efetiva pela atuação de princípios, tais como o da legalidade, da anterioridade, da igualdade, da irretroatividade, da universalidade da jurisdição, entre outros.⁴²

Leandro Paulsen apontou cinco conteúdos da segurança jurídica: (i) certeza do direito; (ii) intangibilidade das posições; (iii) estabilidade das situações jurídicas; (iv) confiança no tráfego jurídico; (v) tutela jurisdicional.

Interessa-nos, no momento, o primeiro conteúdo apontado por Paulsen: a certeza do Direito. Esta, segundo o mesmo autor, relaciona-se ao conhecimento do direito vigente e aplicável aos casos, possibilitando que os indivíduos realizem condutas conforme os efeitos jurídicos estabelecidos, buscando ou evitando determinado resultado jurídico.⁴³

Para o Direito Tributário, segundo Rubén Asorey, a segurança jurídica exige que os tributos sejam claros e certos, mediante o que denominou de correta técnica jurídica.⁴⁴

Assim, na linha do que Miguel Reale destacou, não há dúvida de que a segurança jurídica, na acepção de certeza e previsibilidade, é reclamada pela vida jurídica em geral⁴⁵ e, acrescentamos, em especial, para o Direito Tributário.

2.2. Perfil atual da segurança jurídica

É preciso estarmos atentos, no entanto, tendo em conta o perfil ideal exigido para a segurança jurídica, e tomando as palavras de Heleno Taveira Tôres, que “a partir da configuração do conceito de *Estado Social de Direito*, a noção de *segurança jurídica*, como garantia de um direito seguro, ganha novos contornos, a impor novos desafios ao hermenêutica do direito”.⁴⁶ Um desses desafios, como veremos adiante, deve ser a convivência com um certo grau de incerteza num cenário que exige que a consideração da justiça fiscal determine os limites para a capacidade contributiva.⁴⁷

⁴¹ Cf. FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. “Anterioridade e Irretroatividade no Campo Tributário”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 65, fev. 2001, pp. 123-32 (p. 125).

⁴² Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. “O Princípio da Segurança Jurídica em Matéria Tributária”. *Revista de Direito Tributário* n. 61, 1992, pp. 74-90 (pp. 85-6). Evitaremos neste trabalho os vocábulos princípios, sobreprincípios e subprincípios para que não tenhamos que expressar, em meio às várias posições doutrinárias por vezes conflitantes, nossas conclusões ainda não suficientemente amadurecidas sobre um tema tão importante para o pensamento jurídico atual.

⁴³ Cf. PAULSEN, Leandro. *Segurança Jurídica, Certeza do Direito e Tributação: a Concretização da Certeza quanto à Instituição de Tributos através das Garantias da Legalidade, da Irretroatividade e da Anterioridade*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 165.

⁴⁴ Cf. ASOREY, Rubén O. “Seguridad Jurídica y Derecho Tributario”. *Revista de Direito Tributário* n. 52, 1990, pp. 17-53 (p. 35). No mesmo sentido ver HARADA, Kiyoshi. “Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica*. São Paulo: Centro de Extensão Universitária, 2005, pp. 332-344 (p. 335).

⁴⁵ Cf. REALE, Miguel. *Op. cit.* (nota 2), p. 70.

⁴⁶ Cf. TÔRES, Heleno Taveira. “Segurança Jurídica em Matéria Tributária”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica*. São Paulo: Centro de Extensão Universitária, 2005, pp. 157-182 (p. 157).

⁴⁷ Entendemos Estado Social como “um Estado politicamente ativo, que desempenha funções distributivas, que em última análise desconhece o dualismo entre estado e sociedade” (cf. FERRAZ JU-

Essa dialética da segurança jurídica com as relações sociais dinâmicas é objeto das reflexões de Leandro Paulsen. Para o autor, a segurança jurídica está inserida na perspectiva de algo que é mutável e o Direito deve ensejar sua renovação,⁴⁸ o que resulta na necessidade de entendermos a segurança jurídica sem uma exigência de previsibilidade absoluta por meio de conceitos.⁴⁹

Não vemos nisso a materialização das preocupações de Carlos Blanco de Morais no sentido de estarmos diante de um “notório e imprescindível regresso” no “discurso da segurança jurídica no universo do Direito”.⁵⁰ Trata-se, isso sim, do atendimento da necessidade de encontrar o equilíbrio na ponderação dos valores que o Direito deve resguardar de maneira que o jurista não contribua para “criar um mundo justo, mas ineficiente e inseguro, nem um mundo eficiente e seguro, mas injusto”. Ao contrário, o jurista deve ser o que Arnoldo Wald, baseando-se nas lições de Guy Canivet, chamou de “mediador entre a tradição do direito e as novas exigências sociais” de modo a encontrar o “equilíbrio dinâmico e justo entre o espírito de tolerância e a lógica da continuidade, entre a fidelidade ao passado e os imperativos da abertura para o mundo moderno, garantindo a segurança jurídica”.⁵¹

Vamos desvendar nosso entendimento sobre justiça e, em seguida, sobre justiça fiscal para, finalmente, analisarmos nossa proposição sobre a existência de tensão entre segurança jurídica e justiça fiscal na determinação dos limites para a capacidade contributiva.

3. Justiça Fiscal

3.1. Noção jurídica de justiça

A noção de justiça que adotamos retiramos dos ensinamentos de Chaïm Perelman⁵² que, conforme assinalou Karl Larenz, teve o mérito “de ter legitimado de novo a discussão do conceito de ‘justiça’ como propósito cientificamente sério”.⁵³

3.1.1. Uma “noção prestigiosa” com “ressonância emotiva”

Ciente de que, “no imaginário popular, o ser perfeitamente justo é a morte que vem atingir todos os homens, sem levar em consideração nenhum de seus

NIOR, Tercio. “Guerra Fiscal, Fomento e Incentivo na Constituição Federal”. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (coords.). *Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 2001, pp. 275-285 (p. 275). Nesse Estado Social, a igualdade não se esgota numa igualdade perante à lei, mas há uma distribuição de renda e patrimônio de modo a não ameaçar a paz social (cf. TIPKE, Klaus. *Op. cit.* (nota 36), p. 43). Para uma interessante visão do Estado Fiscal e suas fases, incluindo o Estado Social e Estado Democrático de Direito, ver TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit.* (nota 37), pp. 70-87.

⁴⁸ Cf. PAULSEN, Paulsen. *Op. cit.* (nota 43), pp. 26-7.

⁴⁹ Cf. ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 299.

⁵⁰ Cf. MORAIS, Carlos Blanco de. “Segurança Jurídica e Justiça Constitucional”. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa* v. XLI, n. 2, 2000, pp. 619-629 (p. 619).

⁵¹ Cf. WALD, Arnoldo. “O Princípio Fundamental da Segurança Jurídica”. In: VELLOSO, Carlos Mário da Silva; ROSAS, Roberto; AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. *Princípios Constitucionais Fundamentais. Estudos em Homenagem ao Professor Ives Gandra da Silva Martins*. São Paulo: Lex, 2005, pp. 209-224 (pp. 223-4).

⁵² Cf. PERELMAN, Chaïm. *Ética e Direito*. Trad. Maria Ermantina Galvão. São Paulo: Martins Fontes, 1996.

⁵³ Cf. LARENZ, Karl. *Op. cit.* (nota 9), p. 247.

privilégios”,⁵⁴ Chaïm Perelman coloca a justiça entre aquelas palavras com “ressonância emotiva” e “que se escrevem com maiúscula para mostrar claramente todo o respeito que se tem por elas”.⁵⁵

Destaca ser uma “noção prestigiosa” bastante confusa, sendo que “todas as revoluções, todas as guerras, todas as revoltas sempre se fizeram em nome da justiça”.⁵⁶ A par da “ressonância emotiva” que a noção possui, procura advertir que, para “evitar que o recurso ‘ao princípio supremo da justiça’ não seja um recurso à arbitrariedade, cumprirá recusar admitir a inteira subjetividade do sentimento da justiça ou de equidade”.⁵⁷

3.1.2. *Um ponto comum entre todas as noções de justiça: a idéia de igualdade*

Para evitar tal subjetividade, Chaïm Perelman investiga o que há de comum entre as diferentes concepções de justiça, sustentando que desde Platão e Aristóteles, passando por Santo Tomás, até os juristas, moralistas e filósofos contemporâneos, todos estão de acordo sobre um ponto: “a idéia de justiça consiste numa certa aplicação da idéia de igualdade”.⁵⁸

Inicia enumerando alguns dos sentidos possíveis da noção de justiça que constituem as concepções mais correntes da justiça:

- “1 - A cada qual a mesma coisa;
- 2 - A cada qual segundo seus méritos;
- 3 - A cada qual segundo suas obras;
- 4 - A cada qual segundo suas necessidades;
- 5 - A cada qual segundo sua posição;
- 6 - A cada qual segundo o que a lei lhe atribui.”⁵⁹

3.1.3. *Justiça formal e justiça material*

Prosegue dividindo a noção de justiça em formal ou abstrata e concreta ou material, por ter concluído que foi a “confusão entre justiça formal e a justiça concreta que fez que qualquer concepção da justiça parecesse resumir uma concepção do mundo”.⁶⁰

3.1.3.1. *A justiça formal*

Entende a justiça formal ou abstrata como “um princípio de ação segundo o qual os seres de uma mesma categoria essencial devem ser tratados da mesma forma”.⁶¹ Essa definição deixa intocadas as divergências que as seis noções de justiça acima elencadas suscitarão. Não é dito quando dois seres fazem parte da mesma categoria essencial e nem como se deve tratá-los, apenas cumpre tratá-los com igualdade.

⁵⁴ Cf. PERELMAN, Chaïm. *Op. cit.* (nota 52), p. 9.

⁵⁵ Cf. PERELMAN, Chaïm. *Op. cit.* (nota 52), p. 3.

⁵⁶ Cf. PERELMAN, Chaïm. *Op. cit.* (nota 52), p. 8.

⁵⁷ Cf. PERELMAN, Chaïm. *Op. cit.* (nota 52), p. 389.

⁵⁸ Cf. PERELMAN, Chaïm. *Op. cit.* (nota 52), pp. 13-4.

⁵⁹ Cf. PERELMAN, Chaïm. *Op. cit.* (nota 52), p. 9.

⁶⁰ Cf. PERELMAN, Chaïm. *Op. cit.* (nota 52), p. 32.

⁶¹ Cf. PERELMAN, Chaïm. *Op. cit.* (nota 52), p. 19.

3.1.3.2. A justiça material ou concreta

Dessa forma, a aplicação da justiça formal, que implicaria a descoberta da justiça material ou concreta, exigiria uma prévia determinação das categorias essenciais, o que caberia ao direito positivo. Isso faz o autor entender que jamais haveria conflito entre justiça formal e direito positivo.⁶² Conclui ser a noção de justiça formal clara e precisa, com caráter racional “nitidamente posto em evidência”.⁶³

3.2. Justiça fiscal

No nosso tratamento sobre a questão da justiça fiscal não pretendemos defini-la, pois se trata de tarefa, conforme assinalado por Paulo Caliendo, ainda inacabada.⁶⁴ Devemos, sim, compreender as implicações de sua consideração no pensamento jurídico partindo da noção de que “compreende o processo sobre o justo na cobrança dos impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios”.⁶⁵

Para Klaus Tipke, a justiça fiscal ocupa papel preponderante no Estado de Direito dependente de impostos de tal forma que apenas à violação de um Direito Tributário justo podem ser impostas sanções justas.⁶⁶ A posição de Tipke merece uma melhor reflexão na medida em que pode representar a adoção de um valor preponderante *a priori* para o Direito Tributário. Ricardo Lobo Torres parece já ter demonstrado preocupação com relação a tal raciocínio quando, ao constatar o que chamou de dramática tensão entre segurança jurídica e justiça, defendeu que esta precisa ser superada com o equilíbrio entre os dois valores sem que haja a radicalização em torno de um deles.⁶⁷

A ausência de preocupação dos juristas com as discussões sobre justiça fiscal é reclamada por Klaus Tipke. O autor alerta que as discussões sobre os impostos justos ou racionais estão dominadas por economistas, apesar de a justiça não ser uma categoria econômica, mas em lugar de reclamar que os economistas transgridem suas fronteiras de conhecimento, recomenda que deveriam os juristas tratar da questão da justiça fiscal com mais frequência e profundidade.⁶⁸

Conforme já expressamos, a justiça é garantida primordialmente, mas não somente, mediante a igualdade perante a lei, e em Direito Tributário mediante a igualdade na divisão da carga tributária,⁶⁹ sendo que, nos ordenamentos jurídicos contemporâneos, a capacidade contributiva é o critério prevalente para alcançar-

⁶² Cf. PERELMAN, Chaïm. *Op. cit.* (nota 52), p. 30.

⁶³ Cf. PERELMAN, Chaïm. *Op. cit.* (nota 52), p. 32.

⁶⁴ Cf. CALIENDO, Paulo. “Da Justiça Fiscal: Conceito e Aplicação”. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Tratado de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2005, pp. 371-405 (p. 390).

⁶⁵ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit.* (nota 37), p. 122. Adotamos em grande parte as lições de Ricardo Lobo Torres sobre justiça tributária, mas não fazemos a distinção entre justiça fiscal e justiça tributária como faz o ilustre professor carioca. Para aquele autor, justiça fiscal “é termo amplo que abrange a justiça orçamentária, a tributária e a financeira propriamente dita” (*op. cit.*, nota 37, p. 123). Para o presente estudo, assumimos a identidade de sentido entre justiça fiscal e justiça tributária, deixando de fora de nossa análise a justiça orçamentária e a financeira.

⁶⁶ Cf. TIPKE, Klaus. *Op. cit.* (nota 36), p. 18.

⁶⁷ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit.* (nota 37), pp. 173-4.

⁶⁸ Cf. TIPKE, Klaus. *Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes (Bestuerungsmoral und Steuer-moral)*. Madrid: Marcial Pons, 2002, p. 25.

⁶⁹ Cf. TIPKE, Klaus. *Op. cit.* (nota 68), p. 30.

se a igualdade na tributação.⁷⁰ Desse modo, a capacidade contributiva é a categoria essencial, tomando as lições de Perelman já anotadas anteriormente, que permite o Direito Tributário realizar concretamente a justiça, ou seja, atingir a justiça fiscal.

Luís Eduardo Schoueri já apontou o consenso existente em relação à constatação de que uma tributação justa deve ser orientada pelo parâmetro da capacidade contributiva,⁷¹ de modo que parece adequada a idéia de que a melhor expressão da justiça fiscal é encontrada na capacidade contributiva⁷² ou mesmo que a capacidade contributiva é a espinha dorsal da justiça tributária.⁷³ O que nos conduz para a lição de Klaus Tipke, para quem “leis fiscais sem relação alguma com a justiça não fundamentam Direito Tributário algum, mas criam apenas uma coisa tributária - ou, melhor, um tumulto tributário”.⁷⁴

Antes de adentrarmos na discussão sobre as dificuldades de precisarmos os limites para a capacidade contributiva, faremos considerações sobre a relação entre justiça fiscal e segurança jurídica de modo a possibilitar que ao tratar dos limites da capacidade contributiva já possamos ir assumindo algumas conclusões que considerem tal relação.

3.3. *A relação entre a justiça fiscal e a segurança jurídica*

Fábio Konder Comparato aponta, já na definição do método de pensamento jurídico, uma relação estreita entre justiça e segurança. Para o autor, o método de pensamento jurídico parte da dúvida e se resolve numa escolha mais justa, ou seja, na visão do autor, na escolha mais apta socialmente a pacificar os espíritos. Para tanto, seria necessário um quadro objetivo de referências a ser respeitado para que a certeza e a segurança, indispensáveis ao convívio humano, fossem garantidas.⁷⁵

Almiro Couto e Silva, apesar de admitir que freqüentemente segurança e justiça colocam-se em oposição, nega que fora do mundo platônico das idéias puras, alheias e indiferentes ao tempo e a história, possa existir tal oposição, pois, segundo entende, a segurança é a própria justiça no caso concreto, a justiça material.⁷⁶

⁷⁰ Cf. COSTA, Alcides Jorge. “Capacidade Contributiva”. *Revista de Direito Tributário* v. 15, n. 55, jan./mar. 1991, pp. 297-302 (p. 299). Ver também TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit.* (nota 67), p. 163.

⁷¹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 286.

⁷² Cf. ZILVETI, Fernando Aurélio. *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 124.

⁷³ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. “Notas”. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de tributar*. Edição revista e ampliada, à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional n. 10/1996 por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 546. Nessa mesma obra (pp. 697-8), a autora alerta que seria equívoco reduzir a justiça tributária à igualdade, pois estaríamos deixando fora da possibilidade de serem abrangidos pela justiça fiscal alguns fenômenos que não se coadunam com a capacidade contributiva como a extrafiscalidade. O nosso entendimento de justiça concreta ou material afasta esse risco, pois nos casos de extrafiscalidade poderíamos escolher categoria essencial distinta da capacidade contributiva para concretizar a igualdade.

⁷⁴ Cf. TIPKE, Klaus. *Op. cit.* (nota 36), p. 28.

⁷⁵ Cf. COMPARATO, Fábio Konder. *Op. cit.* (nota 8), p. 129.

⁷⁶ Cf. SILVA, Almiro do Couto e. “Princípios da Legalidade da Administração Pública e da Segurança Jurídica no Estado de Direito Contemporâneo”. *Revista de Direito Público* v. 20, n. 84, São Paulo, out./dez. 1987, pp. 46-63 (pp. 46-7).

Essa identificação entre justiça do caso concreto e segurança parece estar associada a uma idéia de prevalência da segurança sobre a justiça entre os valores que o Direito deve preservar⁷⁷ e que acaba por levar a uma tendência conceitual classificatória⁷⁸ e a uma concepção do Direito como um sistema formalizado, que impõe a univocidade dos signos e é isolado do universo, não permitindo a interação com elementos que lhe são exteriores.⁷⁹

Chaïm Perelman argumenta que mesmo que fosse admitido que o Direito tem o papel específico de buscar a segurança jurídica, a necessidade de consenso social para a eficácia de uma ordem estável e previsível não permite que sejam desprezados os valores que o Direito compartilha com a moral e a política: a justiça e o interesse geral.⁸⁰

Considerada a relação estreita entre segurança e individualismo, destacada por Rubén O. Asorey,⁸¹ não é possível admitir essa prevalência na conformação atual do Estado de Direito e Social. Nesse sentido, Leandro Paulsen, apesar de deixar atrair-se pela idéia de segurança jurídica a ponto de sustentar, inicialmente, que o Direito surge para a afirmação da segurança,⁸² reconhece que não deve existir subordinação entre segurança e justiça⁸³ e que uma função meramente protetiva ao Direito não combina com o papel que lhe é reservado no Estado de Direito Democrático.⁸⁴

Se insistíssemos em ver uma hierarquia entre segurança jurídica e justiça fiscal com prevalência da primeira, como pretenderíamos alcançar a certeza se existe mais de uma resposta para questões que envolvem a noção de justiça,⁸⁵ pois esta não envolve um *certum*, mas um *dubium*,⁸⁶ e as modificações na escala de valores determinam modificações na aplicação da justiça.⁸⁷

A relação da justiça com a segurança foi abordada pelo professor da Faculdade de Direito de Lisboa, Carlos Blanco de Morais.⁸⁸ Para ele, segurança e justiça⁸⁹

⁷⁷ Cf. CAMPOS, Diogo Leite de; CAMPOS, Mônica Horata Neves Leite de. *Direito Tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2001, p. 195.

⁷⁸ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. “Mutações, Complexidade, Tipo e Conceito, sob o Signo da Segurança e da Proteção da Confiança”. In: TÓRRES, Heleno Taveira (coord.). *Tratado de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2005, pp. 245-284 (p. 272).

⁷⁹ Cf. PERELMAN, Chaïm. *Ética e Direito*. Trad. Maria Ermantina Galvão. São Paulo: Martins Fontes, 1996, p. 423.

⁸⁰ Cf. PERELMAN, Chaïm. *Op. cit.* (nota 79), pp. 423-4.

⁸¹ Cf. ASOREY, Rubén O. “Seguridad Jurídica y Derecho Tributario”. *Revista de Direito Tributário* n. 52, 1990, pp. 17-53 (p. 28).

⁸² Cf. PAULSEN, Paulsen. *Op. cit.* (nota 43), p. 22.

⁸³ Cf. PAULSEN, Paulsen. *Op. cit.* (nota 43), p. 26.

⁸⁴ Cf. PAULSEN, Paulsen. *Op. cit.* (nota 43), p. 65.

⁸⁵ Cf. VOGEL, Klaus. Worldwide vs. “Source Taxation of Income - a Review and Reevaluation of Arguments”. In: McLURE, Sinn, Musgrave et al. *Influence of Tax Differentials on International Competitiveness*. [s.l.]: Kluwer, [s.d.], pp. 117-166 (p. 154).

⁸⁶ Cf. FERRAZ JUNIOR, Tercio. “Do Discurso sobre a Justiça”. *Revista da Faculdade de Direito* v. LXXIV, jan./dez. 1979, pp. 153-166 (pp. 161-2).

⁸⁷ Cf. PERELMAN, Chaïm. *Op. cit.* (nota 79), p. 31.

⁸⁸ Cf. MORAIS, Carlos Blanco de. “Segurança Jurídica e Justiça Constitucional”. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa* v. XLI, n. 2, 2000, pp. 619-629 (p. 620).

⁸⁹ Notar que Carlos Blanco de Morais dá à justiça um conteúdo mais amplo do que o que adotamos aqui, pois, além da estreita relação com igualdade, entende que a Justiça supõe que através do Direito sejam assegurados as exigências do bem comum, o respeito e proteção da personalidade e a projeção da dignidade humana (cf. MORAIS, Carlos Blanco de. *Op. cit.*, nota 88, pp. 621-2).

estão estreitamente relacionadas, mas não podem ser confundidas. Entende que a segurança é uma condição necessária, mas não suficiente para a realização da justiça já que nem sempre o conteúdo do direito positivo serve ao escopo da justiça. Conclusão que, conforme entendemos, serve para o caso dos limites da capacidade contributiva.

Heleno Taveira Tôrres parece reconhecer a impossibilidade de alcançarmos a total certeza na consideração da justiça fiscal ao afirmar que a capacidade contributiva oferece uma previsibilidade forte aos contribuintes sobre a seleção de fatos passíveis de serem alcançados por normas gerais e abstratas constitutivas de obrigações tributárias no âmbito da dinâmica de criação de tributos.⁹⁰ O autor não fala do oferecimento de uma certeza associada à idéia de capacidade contributiva, mas de uma previsibilidade forte que por mais forte que seja ainda guarda um grau de incerteza.

É certo, então, que não devemos assumir uma hierarquia entre segurança jurídica e justiça fiscal, mas buscarmos uma ponderação no caso concreto entre tais valores, mantendo-nos atentos ao fato de que nossa Constituição apontou para a construção de um Estado Social Democrático de Direito que assegure a liberdade dos agentes econômicos, mas que busque a liberdade das camadas sociais mais desfavorecidas, de modo a promover a liberdade de todos por meio do tributo como um instrumento para concretização desta.⁹¹ Nessa ponderação, devemos estar cientes que o êxito de uma sociedade deve ser avaliado de acordo com as liberdades que os membros dessa sociedade desfrutam,⁹² compreendendo-se liberdade numa visão mais ampla do que aquela individualista do Estado Liberal.

3.4. As dificuldades em relação à certeza nos limites da capacidade contributiva

Tomando a capacidade contributiva como critério para a graduação da tributação e entendendo-a como a parcela da riqueza de que o contribuinte pode dispor para voltar-se à coletividade, Luís Eduardo Schoueri adverte que temos que enfrentar a questão crucial de saber se existe um ponto abaixo ou acima do qual descabe a incidência de um tributo. São os pontos, respectivamente, do mínimo existencial e do confisco.⁹³

3.4.1. O limite inferior: mínimo existencial

Fernando Aurélio Zilveti, apesar de entender que o mínimo existencial não está expresso no texto constitucional, carecendo da interpretação conjunta de outros princípios constitucionais,⁹⁴ entende que a realização da justiça no campo do

⁹⁰ Cf. TÔRRES, Heleno Taveira. "Segurança Jurídica em Matéria Tributária". In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica*. São Paulo: Centro de Extensão Universitária, 2005, pp. 157-182 (p. 164).

⁹¹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. "Tributação e Liberdade". In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (orgs.). *Princípios de Direito Financeiro e Tributário - Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, pp. 431-471 (p. 462).

⁹² Cf. SEN, Amartya. *Desenvolvimento como Liberdade*. Trad. Laura Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das Letras, 2000, p. 32.

⁹³ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 283.

⁹⁴ Cf. ZILVETI, Fernando Aurélio. *Op. cit.* (nota 72), p. 215.

Direito Tributário dar-se-á por meio do respeito ao mínimo existencial na apuração da capacidade contributiva, de modo a limitar o poder de tributar do Estado.⁹⁵ Concordamos que o respeito ao mínimo existencial realiza a justiça fiscal, mas, ao entender que é a capacidade contributiva a categoria essencial que leva da justiça formal para a justiça material, devemos ressaltar que esse não é o único meio de realizar a justiça fiscal como o texto do autor paulista pode levar a concluir.

Ricardo Lobo Torres, por seu turno, põe a salvo da tributação o mínimo necessário à sobrevivência do cidadão e de sua família de modo a garantir a dignidade humana, mas afasta qualquer relação desta com a capacidade contributiva, afirmando que mínimo existencial está relacionado com os direitos da liberdade.⁹⁶ Para o autor, as liberdades individuais permitiram ao cidadão adquirir um nível de capacidade contributiva que autoriza o legislador, no processo democrático, a instituir uma tributação justa. No entanto, a capacidade contributiva permanece limitada quantitativamente pela reserva dos direitos da liberdade na preservação do mínimo existencial e na proibição do excesso na tributação (confisco).⁹⁷

O mesmo autor defende que o mínimo existencial é um limite à lei injusta e tem efetividade independentemente de prévia disposição legal, podendo, inclusive, contrariar a norma jurídica positiva,⁹⁸ o que, reconhece, abre uma frente de conflitos com a segurança jurídica ao nos depararmos com a seguinte questão: em termos de rendimento, qual é o mínimo existencial?

Na busca por responder tal questão, José Casalta Nabais defende que, no imposto pessoal sobre rendimento, o mínimo existencial inclui as despesas necessárias para uma existência física (alimentação, vestuário e habitação) e existência humana (instrução e educação), por serem pressupostos do direito à vida e à dignidade humana, pois seriam expressões da idéia *primum vivere, deinde tributum solvere*.⁹⁹ Concordando com Ricardo Lobo Torres no sentido de que no Estado Democrático e Social de Direito o mínimo existencial deve alcançar sua máxima dimensão,¹⁰⁰ acrescentaríamos às despesas relacionadas à existência física as despesas médicas, na esteira das lições do mesmo autor carioca,¹⁰¹ bem como às despesas relacionadas à existência humana as despesas com lazer, pois estas possuem relação com a felicidade do homem que, na lição de Ricardo Lobo Torres,¹⁰² está presente no conteúdo do mínimo existencial. Além disso, nos dias atuais, a falta de lazer contribui decisivamente para causar ou agravar casos de depressão com sérias repercussões à saúde.

Na aferição desse limite inferior da tributação, José Casalta Nabais conclui que há uma ampla margem de liberdade tendo em vista fatores como o grau de

⁹⁵ Cf. ZILVETI, Fernando Aurélio. *Op. cit.* (nota 72), p. 153.

⁹⁶ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit.* (nota 37), p. 305.

⁹⁷ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit.* (nota 37), p. 308.

⁹⁸ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. "Ética e Justiça Tributária". In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (coords.). *Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 2001, pp. 173-96 (p. 179).

⁹⁹ Cf. NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de pagar Impostos. Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 1998, p. 522.

¹⁰⁰ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, v. III; os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 156.

¹⁰¹ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit.* (nota 37), pp. 174-6.

¹⁰² Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit.* (nota 100), p. 146.

desenvolvimento econômico e o nível de prestações sociais asseguradas pelo Estado.¹⁰³ É a mesma posição de Fernando Facury Scaff, para quem o mínimo existencial não é uma categoria universal e varia de lugar para lugar, ainda que num mesmo país. Para o autor, o patamar do mínimo existencial será determinado pela combinação de capacidades para o exercício de liberdades políticas, civis, econômicas e culturais, concluindo que não são os aspectos econômicos os principais envolvidos.¹⁰⁴ No mesmo sentido, Ricardo Lobo Torres defende que tanto os direitos fundamentais como o mínimo existencial têm uma extensão maior nos países em desenvolvimento do que nas nações ricas, tendo em vista a necessidade de proteção estatal aos bens essenciais à sobrevivência das populações miseráveis.¹⁰⁵

Diante de tantas variáveis a serem consideradas na determinação do mínimo existencial e da ausência ou da impossibilidade de norma que o estabeleça, está configurado um cenário de tensão entre justiça fiscal e segurança jurídica.

De um lado, a justiça fiscal clama pelo afastamento da tributação naquela parcela de rendimento que seja considerada como dentro dos domínios do mínimo existencial mesmo que não haja um “conceito” ou uma exata determinação legal de mínimo existencial.

De outro lado, a segurança jurídica, na sua acepção de necessidade de certeza no Direito, exige que o sujeito passivo saiba, previamente, se o rendimento que auferir pode ou não ser considerado como acima ou abaixo do mínimo existencial de modo a permitir que as conseqüências jurídicas do recebimento do rendimento estejam previamente conhecidas.

Se a segurança jurídica, equiparada à necessidade de determinação conceitual prévia, fosse prevalecer nesse conflito de valores, somente uma certeza poderia ser oferecida ao sujeito passivo: na ausência de um “conceito” de mínimo existencial, não há como aplicá-lo e, portanto, haveria a certeza da tributação, por exemplo, em qualquer nível de renda. Entendemos não ser esta a solução que estaria em consonância com o concerto de valores estampados na Constituição Federal. No entanto, a solução amparada na justiça fiscal resultará na permanência da insegurança do sujeito passivo quanto às conseqüências jurídicas de auferir o rendimento até que seu caso seja concretamente analisado e sobrevenha o reconhecimento da não-tributação dos rendimentos por estarem abaixo do mínimo existencial.

3.4.2. O limite superior: proibição do excesso ou confisco

Klaus Tipke defende que o Estado Social deve buscar algo mais que um Estado de mínimos que só proteja a igualdade e a propriedade, afirmando que deve ser buscada uma igualdade de fato e não somente uma igualdade de direito. Essa busca pela igualdade de fato implica um maior gasto público, mas este deve ter limites, pois mesmo um Estado Social deve manter as fontes tributárias e não esgotá-las, o que implica a proibição do excesso na exação fiscal ou do confisco.¹⁰⁶

¹⁰³ Cf. NABAIS, José Casalta. *Op. cit.* (nota 99), p. 523.

¹⁰⁴ Cf. SCAFF, Fernando Facury. “Reserva do Possível, Mínimo Existencial e Direitos Humanos”. *Interesse Público* n. 32, 2005, pp. 213-226 (p. 217).

¹⁰⁵ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit.* (nota 100), p. 158.

¹⁰⁶ Cf. TIPKE, Klaus. *Op. cit.* (nota 68), p. 58.

Luís Eduardo Schoueri entende que a proibição de utilização de tributo com efeito de confisco é uma aplicação do princípio da proporcionalidade e não da igualdade, na medida em que, representando a proibição do exagero, não compara um contribuinte com outro, como o faz a igualdade, mas indaga se o tributo ultrapassou o necessário para atingir sua finalidade.¹⁰⁷

A tensão com a segurança jurídica surge exatamente na determinação do limite a partir do qual ocorre o exagero da tributação ou a utilização do tributo com efeito confiscatório. É o que Humberto Ávila chama de bloqueio da segurança jurídica naquelas situações, como no confisco, nas quais o sentido concreto de uma norma jurídica não pode ser referenciado ao seu texto, em virtude dos conjuntos de fatos da vida, dos quais o texto da norma depende, como, por exemplo, igualdade,¹⁰⁸ e, no caso do confisco, proibição do excesso.

A dificuldade de constatação do confisco é ilustrada por Luís Eduardo Schoueri com uma alegoria de Heinrich Wilhelm Kruse: seria o confisco, ou o chamado “imposto sufocante”, o monstro do Lago Ness do Direito Tributário, pois todos falam nele apesar de ninguém nunca tê-lo visto.¹⁰⁹

A única certeza que Klaus Tipke registra quanto ao limite superior da tributação é manutenção da existência de capacidade econômica a longo prazo, apontando que a doutrina entende uma situação caracterizadora de confisco quando:

- a tributação provoca o fechamento de uma empresa ou quando a torne não rentável;
- a tributação absorve todos os rendimentos do patrimônio;
- o imposto deve ser pago com parte do patrimônio;
- o imposto priva o cidadão dos meios necessários para a vida;
- o imposto sobre transmissão *causa mortis* absorve toda a herança recebida.¹¹⁰

No entanto, não é exclusivamente quando a lei tributária permite que o Estado aproprie-se de 100% do patrimônio ou renda que estaremos diante de uma tributação confiscatória, mas em todas as situações em que houver substancial redução do patrimônio ou renda.¹¹¹ Essa constatação está em conformidade com a definição de confisco dada por Antonio Roberto Sampaio Dória como sendo a absorção da propriedade particular, pelo Estado, sem justa indenização. O mesmo autor assume que o poder tributário se desnatura, perde legitimidade, quando o imposto absorve substancial parcela da propriedade ou a totalidade da renda do indivíduo ou da empresa.¹¹² Apesar de Sampaio Dória admitir confisco so-

¹⁰⁷ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit.* (nota 71), p. 302.

¹⁰⁸ Cf. ÁVILA, Humberto. *Op. cit.* (nota 49), pp. 308-9.

¹⁰⁹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit.* (nota 71), p. 302. Veja José Maurício Conti admitindo a imprecisão do limite do confisco em *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*. São Paulo: Dialética, 1996, p. 56.

¹¹⁰ Cf. TIPKE, Klaus. *Op. cit.* (nota 68), p. 61.

¹¹¹ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. “Notas”. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de tributar*. Edição revista e ampliada, à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional n. 10/1996 por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 576.

¹¹² Cf. DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Princípios Constitucionais Tributários e a Cláusula Due Process of Law*. São Paulo: RT, 1964, pp. 258 e 260.

mente com a absorção da totalidade da renda, com o que não concordamos, a incerteza permanece no estabelecimento do tamanho da substancial redução ou da absorção da propriedade que caracteriza o confisco.

Essa incerteza parece não ter animado Gilberto de Ulhôa Canto a admitir que haveria confisco em situações nas quais há absorção de parcela inferior à totalidade do valor acrescido ao patrimônio no caso do imposto sobre a renda. O autor entendeu que haveria uma incerteza que poderia conduzir à conclusão absurda de que todo imposto seria confiscatório.¹¹³

Klaus Tipke atribui a Paul Kirchhof o mérito de haver destacado repetidamente e de forma expressa que uma Constituição que garante a liberdade não se limita simplesmente a vedar o tributo com efeito confiscatório - entendido este como a absorção do total da capacidade contributiva -, mas contém vedação à proibição do excesso da tributação. Referindo-se a um artigo da Constituição alemã que prescreve que a propriedade deve servir igualmente ao bem comum, Paul Kirchhof conclui que a parte da renda que deve permanecer com o contribuinte e a parte que deve ser paga ao Estado em forma de tributos devem corresponder a uma repartição em partes iguais. Assim, o tributo não poderia ultrapassar 50% da renda do contribuinte sob pena de ser considerado confiscatório.¹¹⁴ Essa tese de Kirchhof acabou adotada pela Corte Constitucional alemã em julgado de 22.06.1995.¹¹⁵ No entanto, Klaus Tipke critica a fórmula da “metade para todos” de Kirchhof por entender que, embora seja necessário um limite para a tributação, 50% não é um limite adequado para as exigências do Estado Social, defendendo, pelo que podemos concluir, um limite maior para a tributação,¹¹⁶ talvez por inspiração nos exemplos de Holanda e Espanha, onde os impostos sobre a renda e o patrimônio não podem exceder 75% e 70%, respectivamente; ou mesmo nos exemplos da Suécia e Dinamarca, países cujos limites são de 75,5 e 73,5, respectivamente.¹¹⁷

Na Espanha, apesar do *status* constitucional da proibição do confisco, conforme se desprende da redação do art. 31.1 daquele texto constitucional, não se conhece um limite objetivo que determine o confisco em qualquer tributo.¹¹⁸

Na jurisprudência argentina, Hector Villegas registra um teto máximo de 33% na exigência de certos tributos. Assim, o imposto sobre heranças e doações não poderia exceder 33% do valor dos bens recebidos.¹¹⁹

As construções jurisprudenciais da Corte Constitucional alemã e da argentina que fixam percentuais definidos para determinadas situações serem tidas como confiscatórias não encontram correspondência na Corte Constitucional brasileira que ainda prefere uma análise caso a caso para concluir pela tributação com efei-

¹¹³ Cf. CANTO, Gilberto de Ulhôa. “Capacidade Contributiva”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias n. 14: Capacidade Contributiva*. São Paulo: Resenha Tributária, 1989, pp. 1-32 (p. 26).

¹¹⁴ Cf. TIPKE, Klaus. *Op. cit.* (nota 68), p. 62.

¹¹⁵ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit.* (nota 71), p. 303.

¹¹⁶ Cf. TIPKE, Klaus. *Op. cit.* (nota 68), p. 64.

¹¹⁷ Cf. TIPKE, Klaus. *Op. cit.* (nota 68), p. 70.

¹¹⁸ Cf. TIPKE, Klaus. *Op. cit.* (nota 68), p. 60.

¹¹⁹ Cf. VILLEGAS, Hector B. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires: Depalma, 1975, p. 195, *apud* DERZI, Misabel Abreu Machado. *Op. cit.* (nota 111), p. 576.

to de confisco, nos moldes estabelecidos pelo art. 150, inciso IV da Constituição Federal, conforme podemos extrair da análise de alguns julgados.

Tomamos como primeiro exemplo o voto do Ministro Sepúlveda Pertence na ADI 551. Naquela ação discutia-se a inconstitucionalidade do art. 57 do ADCT da Constituição do Estado do Rio de Janeiro que havia estabelecido que as multas pelo não-recolhimento dos tributos estaduais não poderiam ser inferiores a duas vezes o tributo, e as multas nos casos de sonegação não poderiam ser inferiores a cinco vezes o valor do tributo. A conclusão da Corte Constitucional brasileira nesse caso foi pela inconstitucionalidade da norma guerreada, registrando-se na ementa do acórdão que teria ocorrido violação ao art. 150, IV da Constituição. A princípio, apesar de concordarmos com a conclusão da Corte Constitucional no que tange a existência de excesso no caso, não podemos deixar sem destacar que a fundamentação calcada no art. 150, IV da Constituição Federal é equivocada na medida em que aquele dispositivo veda a utilização de tributo com efeito de confisco e multas punitivas não têm a natureza jurídica de tributo.¹²⁰ Mas, como dissemos, o que nos interessa para o presente trabalho é o voto do Ministro Sepúlveda Pertence quando este trata do critério que utiliza para identificar a utilização do tributo com efeito confiscatório. Referiu-se o Ministro a um voto do ex-Ministro Aliomar Baleeiro numa situação na qual deveria ser estabelecido que se tratava de uma questão envolvendo ou não a segurança nacional. Na ocasião, o Ministro Aliomar Baleeiro teria afirmado que se não sabia o que era segurança nacional, certamente sabia o que não era, concluindo que o assunto que tratava, locação comercial, não o era. De maneira similar, o Ministro Sepúlveda Pertence afirmou que não sabia “a que altura um tributo ou uma multa se torna confiscatório; mas uma multa de duas vezes o valor do tributo, por mero retardamento da satisfação, ou de cinco vezes, em caso de sonegação, certamente sei que é confiscatório e desproporcional”.¹²¹

Anteriormente, em outro julgado do Supremo Tribunal Federal, o qual tratava da constitucionalidade ou não de lei do Estado do Amazonas que havia fixado uma contribuição previdenciária de 14% para servidores públicos, o mesmo Ministro Sepúlveda Pertence já havia afirmado que não se animava a concluir pela ocorrência de confisco dada a falta de definições claras para sua constatação.¹²²

No julgamento da Medida Cautelar na ADI 2.010, que tratava da constitucionalidade ou não da fixação de alíquotas progressivas para a contribuição previdenciária dos servidores públicos federais, o Ministro Celso de Mello entendeu ter ficado caracterizada uma situação de utilização de tributo com efeito confiscatório, mas não expressou qualquer percentual limite que o tenha feito assim concluir. O magistrado reconheceu que a vedação ao confisco é uma cláusula aberta veiculadora de um conceito jurídico indeterminado, mas o excesso do poder estatal na fixação do tributo pode ser verificado pelo juiz diante do caso concreto.¹²³ É a mesma lição de Ricardo Lobo Torres, para quem a cláusula constitucional aberta

¹²⁰ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. *Op. cit.* (nota 111), p. 579.

¹²¹ Cf. PERTENCE, Sepúlveda. *Voto na ADI 551*. Supremo Tribunal Federal. Julgamento em 24.10.2002.

¹²² Cf. PERTENCE, Sepúlveda. *Voto na ADI 2.087-1/AM*. Supremo Tribunal Federal. Julgamento em 03.11.1999.

¹²³ Cf. MELLO, Celso de. *Voto na ADI-MC 2.010*. Julgamento em 30.09.1999.

de vedação de tributos confiscatórios necessita de diversos critérios para o seu preenchimento.¹²⁴

Em outro tribunal pátrio, mais precisamente em um acórdão do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, encontramos um limite próximo daquele da jurisprudência argentina que estabeleceu um máximo de 33% de tributação. No AMS 49.273, o então juiz José Delgado, relator do acórdão, ao julgar um caso que envolvia a majoração de alíquota do IOF para até 35%, embora tenha reconhecido a ausência de conceituação de confisco no Direito pátrio, afirmou que a tributação que atinge mais de um terço do valor do bem se revela confiscatória.¹²⁵

Conhecidos tais julgados, fica claro que nossos tribunais têm adotado uma análise *ad hoc* da situação, o que Klaus Tipke denominou de “tentativa e erro”,¹²⁶ mantendo um grau de incerteza que não permite ao contribuinte uma conclusão segura quanto ao fato de estar ou não obrigado ao pagamento de tributo inconstitucional com a configuração do confisco ou do excesso da tributação.

Essa avaliação no caso concreto já havia sido admitida por Ricardo Mariz de Oliveira que considerou que a complexidade da matéria é tão intensa e o bem jurídico tutelado tão significativo que não podemos pretender estabelecer apenas critérios absolutos e excluir o critério pessoal do juiz na análise do caso particular.¹²⁷

Ricardo Lobo Torres conclui que qualquer percentual previamente estabelecido para identificar o limite para a tributação ser considerada confiscatória é aleatório, pois em alguns casos pode-se admitir alíquotas de 90 ou 100% como não confiscatórias, principalmente no caso tributos com finalidade extrafiscal.¹²⁸

Na mesma direção, Gerd Willi Rothman reconhece a incapacidade de se definir um critério matemático para se estabelecer o limite a partir do qual temos o confisco. Defende o autor que, de plano, podemos concluir que a tributação que absorve a totalidade do bem ou rendimento do contribuinte será confiscatória, mas que somente a análise da capacidade econômica no caso concreto poderá determinar se a tributação atingiu o confisco inconstitucional.¹²⁹

Em outro sentido, Estevão Horvath, ao comentar a decisão da jurisprudência alemã, não vê reparos a fazer na fixação pela Corte Constitucional de cada país de percentuais que caracterizem o confisco desde que a decisão “esteja contida dentro dos limites que o homem médio entender razoável”.¹³⁰ Essa posição do

¹²⁴ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit.* (nota 100), p. 132.

¹²⁵ Cf. DELGADO, José. *Voto na AMS 49.273*. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. Julgamento em 20.06.1995.

¹²⁶ Cf. TIPKE, Klaus. *Op. cit.* (nota 68), p. 66.

¹²⁷ Cf. OLIVEIRA, Ricardo Mariz. “Capacidade Contributiva”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias n. 14: Capacidade Contributiva*. São Paulo: Resenha Tributária, 1989, pp. 169-189 (p. 186).

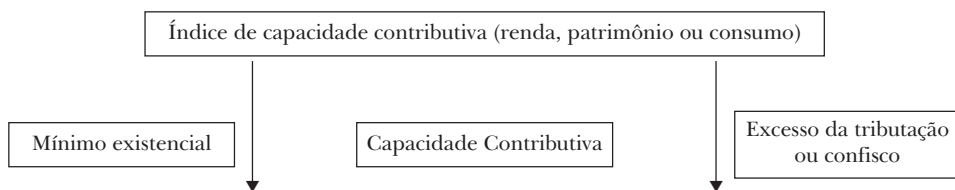
¹²⁸ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit.* (nota 100), p. 133.

¹²⁹ Cf. ROTHMANN, Gerd Willi. “Considerações sobre a Extensão e Limites do Poder de tributar”. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Estudos Tributários - Homenagem à Memória de Rubens Gomes de Sousa*. São Paulo: Resenha Tributária, 1974, pp. 207-21 (p. 212).

¹³⁰ Cf. HORVATH, Estevão. *O Princípio da Não-confiscatoriedade em Matéria Tributária - Alguns Aspectos*. Tese (Livre-Docência). São Paulo: Universidade de São Paulo, 2000, p. 227.

autor traz-nos outra dificuldade em relação à certeza: como determinar quem seria esse referido “homem médio” cuja apreciação seria determinante na configuração do limite do confisco?

Assumidos os limites inferior e superior para a capacidade contributiva como um consenso entre os doutrinadores, restou demonstrado que não podemos contudo precisar quais seriam quantitativamente tais limites. Mas, graficamente, poderíamos ilustrar assim a relação da capacidade contributiva com o mínimo existencial e o excesso da tributação ou confisco.¹³¹



É de se ressaltar que o gráfico acima, embora seja ilustrativo dos limites da capacidade contributiva, parte de uma premissa que não desfruta de consenso na doutrina: o mínimo existencial e o confisco seriam verificados em relação a cada um dos índices de capacidade contributiva. Entre os autores que questionam tal premissa destacamos Klaus Tipke¹³² e Ricardo Mariz de Oliveira.¹³³

Ricardo Lobo Torres conclui que não há como eliminar a insegurança na sociedade de risco que vem sendo moldada no Estado Democrático e Social que se configurou após a queda do Muro de Berlim (1989), sendo possível aliviá-la com a aplicação de mecanismos de segurança social, econômica e ambiental.¹³⁴ Entre tais mecanismos não temos dúvida de que estão inseridos o mínimo existencial e a vedação de tributo com efeito confiscatório ou da tributação excessiva.

Adotamos a conclusão do mesmo autor carioca no sentido de que será a razoabilidade¹³⁵ que irá permitir identificar tributo confiscatório como já tem sido feito por nossa Corte Constitucional,¹³⁶ bem como assumimos que o mesmo pode ser admitido em relação ao limite para o mínimo existencial.

Conclusões

1. A segurança jurídica possui cinco conteúdos: (i) certeza do direito; (ii) intangibilidade das posições; (iii) estabilidade das situações jurídicas; (iv) confiança no tráfego jurídico; (v) tutela jurisdicional.

¹³¹ Quanto aos índices de capacidade contributiva aludidos no gráfico (renda, patrimônio e consumo), ver NEUMARK, Fritz. *Principios de la Imposición*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1974, pp. 176-183.

¹³² Cf. TIPKE, Klaus. *Op. cit.* (nota 68), p. 66.

¹³³ Cf. OLIVEIRA, Ricardo Mariz. *Op. cit.* (nota 127), p. 178.

¹³⁴ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit.* (nota 37), pp. 176-8.

¹³⁵ Entendemos razoabilidade como norma jurídica com função de bloqueio que objetiva impedir a consumação de decisões socialmente inaceitáveis, arbitrárias ou iníquas (cf. PONTES, Helenilson da Cunha. *O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 90).

¹³⁶ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit.* (nota 100), pp. 133-4.

2. Na sua acepção de certeza do direito, a segurança jurídica exige o conhecimento do direito vigente e aplicável aos casos, de modo que os indivíduos possam decidir sobre suas condutas conforme os efeitos jurídicos estabelecidos, buscando ou evitando determinado resultado jurídico.

3. Consideradas as relações sociais dinâmicas, a segurança jurídica não pode estar atrelada a uma exigência de previsibilidade absoluta por meio de conceitos de modo a permitir que o jurista encontre o equilíbrio na ponderação dos valores que o Direito deve resguardar.

4. A justiça é garantida primordialmente, mas não somente, mediante a igualdade. A passagem da igualdade formal para a igualdade material necessita da utilização de uma categoria essencial que no Direito Tributário é a capacidade contributiva. Assim, nos ordenamentos jurídicos contemporâneos, a capacidade contributiva é o critério prevalente para alcançar-se a igualdade na tributação e, portanto, a justiça fiscal.

5. A capacidade contributiva possui um limite inferior, o mínimo existencial, e um limite superior, a utilização de tributo com efeito confiscatório ou a proibição do excesso.

6. O mínimo existencial deve incluir as despesas necessárias à existência física (p. ex.: alimentação, vestuário, despesas médicas e habitação) e existência humana (p. ex.: instrução, educação e lazer) de modo a assegurar a dignidade da pessoa humana. Não se constitui numa categoria universal que pode ser previamente determinada, uma vez que resulta da combinação de capacidades mínimas para o exercício de liberdades políticas, civis, econômicas e culturais que variam de uma região para outra mesmo dentro de um país.

7. Essa indeterminação do mínimo existencial configura uma tensão entre segurança jurídica e justiça fiscal. Na hipótese de prevalecer a segurança jurídica na sua expressão de necessidade da certeza do Direito por meio de um conceito prévio, deveríamos concluir, por exemplo, pela tributação de qualquer nível de renda, o que implicaria ofensa à justiça fiscal. Prevalecendo a justiça fiscal com o reconhecimento da não-tributação do mínimo existencial, solução mais adequada ao nosso Sistema Constitucional Tributário, teremos que conviver com um certo grau de incerteza.

8. A utilização de tributo com efeito confiscatório não deve ser reconhecida somente na situação de o Estado apropriar-se de 100% do patrimônio ou renda, mas em todas as situações em que houver substancial redução de tais índices de capacidade contributiva do cidadão. Isso nos coloca diante de outra tensão entre segurança jurídica e justiça fiscal, pois permanece a incerteza quanto ao tamanho da substancial redução ou da absorção da propriedade ou renda que caracteriza o confisco. Algumas construções jurisprudenciais, notadamente das Cortes Constitucionais alemã e argentina, fixam percentuais definidos para determinadas situações serem tidas como confiscatórias. Como vimos, na experiência pátria, a Corte Constitucional e outros tribunais ainda preferem uma análise caso a caso para concluir pela tributação com efeito de confisco. Na lógica jurídica de preferência que o caso exige, temos situação similar ao raciocínio que utilizamos para o mínimo existencial.

9. Entendendo o tributo como um instrumento para concretização das liberdades de todos no contexto de um Estado Social Democrático de Direito que assegure a liberdade dos agentes econômicos, mas que busque a liberdade das camadas sociais mais desfavorecidas. Dessa forma, não podemos assumir uma hierarquia entre segurança jurídica e justiça fiscal, mas temos que buscar, valendo-nos da proporcionalidade e da razoabilidade, uma ponderação no caso concreto entre tais valores de modo a garantir que, de um lado, seja afastada a tributação do mínimo existencial e, de outro lado, seja afastada a tributação com efeito confiscatório.