

O ordenamento constitucional tributário e o dever de garantir os direitos fundamentais pelo princípio da proibição ao confisco no processo tributário: invocação do princípio em tese como direito fundamental

*João Paulo Mendes Neto*¹
Advogado

Resumo: O presente artigo visa analisar o princípio do não confisco a partir de um conceito contemporâneo de direitos fundamentais a fim de afirmar que este princípio é um direito fundamental. A perspectiva, porém, da fundamentalidade do princípio do não confisco se apresenta mais ampla do que se conhece nos dias atuais. É neste ponto de um estudo de jurisprudência em consonância com a doutrina consolidada que se defende a fundamentalidade deste princípio mesmo que em tese, isto é, sem que se tenha caracterizado uma medida confiscatória do Estado.

Palavras-chave: Direitos Fundamentais. Não Confisco. Princípios. Princípio em Tese.

Introdução

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 5º, assegura aos cidadãos os direitos individuais basilares que compõem a pavimentação do ordenamento jurídico pátrio. Dessa mesma forma, o artigo 6º, por sua vez, garante aos tutelados direitos sociais, coletivos, inerentes à sociedade como um todo.

Em verdade, afirma-se que essas garantias são responsáveis por organizar o Estado Democrático de Direito. Desse modo, o Legislador criou os três poderes, cujas competências e funções se encontram insculpidas no Texto Máximo. Legislativo, Executivo e Judiciário trabalham separadamente com um objetivo comum, ou seja, aplicar efetivamente os direitos previstos na Carta Política de 1988 para estruturar a República Federativa do Brasil.

Entretanto, existe um grande hiato entre a previsão teórica e a aplicação prática desses direitos, pois o Estado obrigatoriamente necessita de vários instrumentos externos que o texto normativo não consegue suportar.

¹ Doutorando em Direito Processual Tributário Constitucional na PUC-SP. Mestre em Direito Constitucional na linha Efetividade do Direito na PUC-SP. Especialista em Direito Tributário Constitucional e Processual Tributário na PUC-SP. Professor Titular de Direito Constitucional e Direito Tributário do Centro Universitário do Estado do Pará (Cesupa). Coordenador de pós-graduação lato sensu em Direito do Cesupa. Coordenador da especialização em Direito Tributário e Processual Tributário – Cesupa. Professor convidado da EPM. Advogado com 10 anos de experiência na carteira tributária. Sócio (licenciado) no Mendes Advocacia e Consultoria. Conselheiro Titular do Carf. Foi Presidente da Associação dos Advogados Tributaristas do Pará (AATP) (2018-2019). E-mail: jpaulomendesneto@gmail.com.

Assim, é notório que os recursos do Estado são limitados e regrados pela Lei Orçamentária Anual, cuja função é direcionar os recursos financeiros do país, que ficam comprometidos a uma destinação específica pelo período nela definido.

Por certo, são os tributos o maior responsável pela arrecadação do Estado, e é por meio desta receita que o Estado deverá garantir os direitos basilares dos cidadãos, contribuintes, contudo há limites para esta arrecadação, a qual não pode ser desenfreada com uma suposta justificativa para “garantir direitos”, nem ser considerada indevida, se o Estado deixar de garantir tais direitos.

Nesse sentido, o objeto do presente estudo perpassa como pressuposto o conceito dos direitos fundamentais para incluir de maneira extensiva a ideia de não confisco como um primado constitucional que deve ser inserido harmonicamente com a solidariedade do sistema tributário.

Ademais, além de possibilitar uma análise que transpareça a importância indubitável dos direitos fundamentais sociais pelos vários setores que serão estudados, o presente artigo visa trabalhar com um enfoque tributário, usando de pano de fundo essa fundamentação imperiosa dos direitos fundamentais para discutir a extensão que o princípio da vedação ao confisco possui, defendendo que tal extensão deve ser incluída no âmbito processual, podendo ser invocado em tese, mesmo que não demonstrado concretamente efeito confiscatório.

Nesse sentido, é de imensa importância, não só para o corpo jurídico, mas para a sociedade, estabelecer uma reflexão sobre o que são direitos sociais e a vedação ao confisco e como eles devem ser tratados ante o ordenamento jurídico brasileiro, que instituiu o princípio da capacidade contributiva.

O Brasil vem demonstrando uma carência para alcançar a eficácia da tutela judicial dos direitos sociais. É assim que esse artigo enfrentará tal tutela nos limites do confisco.

A realidade brasileira precisa começar a avançar, de modo que cada vez mais o texto constitucional seja aplicado na prática. Dessa forma, através de uma discussão jurídica, pretende-se avaliar em como pode ser concretizado este avanço tão almejado para o país.

O primado do não confisco: delimitando um conceito

O princípio da capacidade contributiva, embora vinculado ao postulado da isonomia, em mútua implicação, não se confunde com este.

A capacidade contributiva evidencia uma das dimensões da isonomia, qual seja, a igualdade na lei, quando se busca tratar de forma distinta situações diversas. Assim o princípio em tela está profundamente ligado ao da igualdade, mas neste não se esgota. Enquanto a isonomia avoca um caráter relacional, no bojo do confronto entre situações jurídicas, o princípio da capacidade contributiva, longe de servir apenas para coibir discriminações arbitrárias, abre-se para a consecução de um efetivo ideal de justiça para esse ramo de Direito Público.

Portanto, essa busca de justiça se funda na noção de equidade, abrangendo o caráter horizontal (os contribuintes que possuam igual capacidade de pagar deverão contribuir com a mesma quantidade pecuniária) e vertical (os contribuintes que possuam desigual capacidade de pagar deverão contribuir com diferentes quantidades pecuniárias).

De fato, a implementação do critério de distinção, para fins de aferição da real capacidade contributiva, está intimamente ligada ao modo como o Estado recebe os recursos necessários ao atendimento das necessidades coletivas. Logo, não basta arrecadar a receita, mas arrecadar a receita exigida pela justiça.

Desse contexto se extrai que a capacidade contributiva possui várias condições elementares que servem de limite ao poder de tributar para não configuração de confisco por parte do Fisco.

Vejamos alguns desses elementos.

Recorre-se a dois conceitos que causam situações dilemáticas, contrapondo as necessidades elementares do ser humano, compreendidas em seu núcleo como o mínimo existencial, a um limite contingencial, isto é, à reserva do possível.²

A reserva do possível (*Der Vorbehalt des Möglichen*), teve origem na jurisprudência constitucional alemã, visto como um verdadeiro *tópos*, que entendia a prestação dos direitos sociais como possível desde que existente a disponibilidade dos respectivos recursos fáticos para torná-la efetiva.³

Para Nunes Júnior, “A reserva do possível se aplica para boa parte dos direitos fundamentais sociais que se consubstanciam em prestações estatais e consequentemente reclamam a disponibilização de recursos públicos para a sua realização”.⁴

Nesse diapasão, defende-se a impossibilidade de invocar a reserva do possível como argumento formal e absoluto em face de uma ordem constitucional garantidora dos direitos básicos inerentes ao homem, mas somente diante da impossibilidade fática comprovada de efetivar um direito, exceto aquele standard mínimo que deverá sempre estar garantido.

Caso a reserva do possível fosse aplicada de forma absoluta, entender-se-ia que a realização de direitos depende de “caixas cheias” do Estado, o que certamente reduziria a zero a eficácia destes, relativizando a universalidade dos direitos fundamentais, condenando-os a serem colocados em um patamar secundário diante do orçamento estatal e redefinindo o conceito de *redistribuição*, em um país com as piores estatísticas de distribuição de renda.⁵

Existente paralelamente à reserva do possível, o ordenamento jurídico pátrio agrega o instituto que por sua natureza garante uma efetividade dos direitos fundamentais, qual seja, o mínimo existencial.

Nascido no pós-guerra, segunda metade do século XX, o mínimo existencial é um conceito empregado para a proteção dos direitos fundamentais que deve ser visto de forma absoluta, um standard mínimo de condições que o Estado deve garantir para se viver com a dignidade humana.

Extrai-se o entendimento, portanto, de que, apesar do conceito em apreço não possuir uma dicção constitucional, sua origem reside na ideia de liberdade, nos princípios

² NUNES JÚNIOR, V. S. *A cidadania social na Constituição de 1988: estratégias de positivação e exigibilidade judicial dos direitos sociais*. São Paulo: Verbatim, 2009. p. 169.

³ KRELL, A. J. *Direitos sociais e controle judicial no Brasil e na Alemanha: os (des)caminhos de um Direito Constitucional “Comparado”*. Porto Alegre: Ed. Sérgio Antônio Fabris, 2002. p. 52.

⁴ NUNES JÚNIOR, V. S. *A cidadania social na Constituição de 1988: estratégias de positivação e exigibilidade judicial dos direitos sociais*. São Paulo: Verbatim, 2009. p. 170.

⁵ KRELL, A. J. *Direitos sociais e controle judicial no Brasil e na Alemanha: os (des)caminhos de um Direito Constitucional “Comparado”*. Porto Alegre: Ed. Sérgio Antônio Fabris, 2002. p. 54.

constitucionais da dignidade humana, da igualdade (isonomia), da legalidade, do devido processo legal, tanto no ordenamento pátrio como no sistema internacional por meio da Declaração dos Direitos Humanos.⁶ Cabe elucidar que o mínimo existencial não incorpora a discricionariedade do Poder Público, uma vez que retrata garantias institucionais da liberdade, na estrutura dos serviços públicos essenciais, logo não deve ser tratado como critério, mas como uma razão do ordenamento jurídico.⁷

O mínimo deve ser estabelecido com o intuito de impossibilitar que o indivíduo possa sofrer algum dano, assim como parametrizar boas condições de saúde, por exemplo, para que um indivíduo tenha as condições de vida básicas solidificadas, ou seja, a capacidade com o mínimo garantido de se identificar como ser humano e alcançar outros mínimos contingenciais. Assim, um indivíduo com boa saúde tem as condições de ter um trabalho e, com isso, sustento próprio (alimentação e vestuário) e a possibilidade de alcançar sua autonomia e ser considerado um ser humano digno. Não se quer dizer que, necessariamente, o Estado deve garantir todos os padrões descritos, mas a base para que cada um possa atingir os patamares desejados conforme o mérito individual; é essa base que o Estado não pode se abster de garantir, razão em que se verifica um limite de tributação, sob pena de se fazer patente uma situação de confisco, expressamente vedada pela Lei Maior.

O mínimo existencial, conhecido também como núcleo vital, limiar mínimo etc., tem sua maior importância por seu caráter absoluto e universal, que impõe ao Estado o seu cumprimento e garantia a todo cidadão; firma-se repelindo a falta de leis ou insuficiência destas e medidas agressivas restritivas desses direitos.⁸

Outro elemento inerente à capacidade contributiva de cunho constitucional é o princípio da Progressividade, possuidora de grande relevância, repercussão e utilidade.

Esse princípio consagra o aumento da carga tributária pela majoração da alíquota aplicável, na medida em que há o aumento da base de cálculo.⁹

No Direito Tributário brasileiro vigente, este princípio aplica-se ao Imposto de Renda, ao Imposto Territorial Rural, ao Imposto Predial Territorial Urbano e, também, ao Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores.

Pelo princípio em destaque, as alíquotas progressivas crescem de acordo com a base de cálculo e são fixadas em percentuais variáveis, conforme o valor da matéria tributada, matéria esta em regra traduzida em propriedade, o que é enaltecido pelo texto constitucional.

Assim, o valor do tributo aumenta em proporção superior ao incremento da riqueza. Desta forma, os que têm capacidade contributiva maior, por este princípio, contribuem em proporção superior.

Todavia, cumpre ressaltar que o Princípio da Progressividade não pode ser adotado de forma desmedida, desestimulando o desenvolvimento e inibindo o crescimento econômico, devendo ser limitado pelo princípio constitucional que veda o confisco, previsto no art. 150, IV, da Constituição Federal.

⁶ TORRES, R. L. *Curso de direito financeiro e tributário*. 14. ed. São Paulo: Renovar, 2007. p. 314.

⁷ TORRES, op. cit., p. 315.

⁸ CANOTILHO, J. J. *Estudos sobre direitos fundamentais*. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. p. 261.

⁹ BECHO, R. L. *Lições de direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

O Princípio da Progressividade relaciona-se com o Princípio da Isonomia, pois se traduz em instrumento de redistribuição de riqueza, bem como com o Princípio da Capacidade Contributiva, que se concretiza pela existência da progressividade no cálculo dos ônus fiscais.

Outro elemento inerente à noção de justiça em matéria tributária é a extrafiscalidade.

A extrafiscalidade nada mais é que um enfoque além do arrecadatário ao tributo, que já vem sendo defendido no presente estudo; abarca o emprego de instrumentos tributários para o atingimento de finalidades não arrecadatórias, mas sim incentivadoras ou inibitórias de comportamentos, com vista à realização de outros valores constitucionalmente consagrados.¹⁰

Ratifica-se, então, que a extrafiscalidade pode ser implantada mediante a instituição de graduação de tributos, a concessão de isenções e outros incentivos fiscais, com a possibilidade de dedução de despesas efetuadas pelos contribuintes, referentes a recursos empregados na preservação do meio ambiente,¹¹ isso tudo por meio de uma política de comando e controle, adotada no Brasil, onde a tributação é dirigida aos particulares, para que adotem comportamentos coerentes ou afinados com a preservação ambiental, por exemplo.

Incentiva-se que no Brasil os tributos possam possuir esse caráter social de preservar, exemplificativamente, o meio ambiente como pode ser adotadas possíveis sugestões ao associar o artigo 225 e o 170, IV,¹² da Constituição Federal: No imposto de Renda pode-se deduzir nas hipóteses de projetos destinados ao fim ambiental ou até conceder isenções em relação a rendimentos provenientes de atividades preservadoras do meio ambiente – nas Taxas pode-se ver a cobrança sobre a poluição (incidentes sobre a emissão de poluentes no meio ambiente); sobre a utilização, voltadas às construções de centrais de tratamento de resíduos; e administrativas, no controle de autorização de utilização de novos produtos químicos, por exemplo. No imposto sobre Produtos Industrializados, pode-se valer da regra de seletividade para aplicar menores alíquotas para produtos menos gravosos ao meio ambiente – nos impostos sobre a propriedade imobiliária, como IPTU e ITR, deve-se utilizar concessões de benefícios para a função social da propriedade além dos mínimos ordenados. No imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços também se deve aplicar a seletividade e essencialidade do produto para a concessão de benefícios àqueles menos degradáveis ao meio em que se vive – no imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, concessões devem ser aplicadas para os veículos mais “amigáveis ao meio ambiente” e nesse sentido podem-se aplicar instrumentos tributários para beneficiar o meio ambiente sem, claro, deixar de lado os princípios do Direito Tributário que são inarredáveis, como igualdade, capacidade contributiva etc., quando dessa aplicação.

Por fim, destacam-se dois outros elementos da capacidade contributiva que caminham de forma conjunta: a proporcionalidade e a razoabilidade.

¹⁰ RIBAS, L. M. L. R. Defesa ambiental: utilização de instrumentos tributários. In: *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 688.

¹¹ COSTA, R. H. Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil: In: *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 322.

¹² Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: IV – livre concorrência;

Esclareço que, tal como Alexy¹³, não vejo a proporcionalidade como um princípio, mas como uma regra de apoio ao intérprete-aplicador, uma regra orientadora para a construção de uma argumentação racional para a solução de colisões de princípios. Em outras palavras, penso que a proporcionalidade é, meramente, uma regra técnica que pode ser útil para bem descrever a colisão de princípios, buscando a melhor interpretação-aplicação possível de princípios éticos concorrentes. Não vejo na ponderação ou no sopesamento de princípios uma panaceia capaz de resolver todos os desafios da interpretação-aplicação dos casos difíceis.¹⁴ Dessa maneira, neste trabalho, valho-me da teoria de Alexy, especialmente, com relação à proporcionalidade e à colisão de princípios, como instrumento para organizar a apresentação do problema que pretendo abordar e para estabelecer uma linguagem comum com o leitor para a construção (e/ou interpretação) do direito à verdade na Constituição brasileira.

Dito isso, lembro que no direito público alemão, a proporcionalidade compreende três testes: o de adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito (que coincide com a exigência de ponderação com outros princípios colidentes). A ação do Estado que limita o gozo de um direito deve ser capaz de alcançar o fim desejado (adequação), ela deve ser o meio menos restritivo de fazê-lo (necessidade) e deve ser justificada dado o “custo” do direito em questão (proporcional em sentido estrito).

A necessidade corresponde à exigência de otimizar os princípios relevantes à luz do que for empiricamente, ou factualmente, possível; enquanto o teste da proporcionalidade em sentido estrito corresponde à exigência de otimizar os princípios relevantes à luz do que for legalmente possível. A necessidade indaga se algum outro meio menos intrusivo poderia alcançar o mesmo fim, o que é essencialmente uma questão empírica de previsão e causalidade; e a proporcionalidade em sentido estrito indaga se o fim vale a pena ser perseguido, ante os custos necessariamente envolvidos (em outros termos, a não satisfação ou o detrimento de outros princípios).

É importante notar que necessidade e proporcionalidade (em sentido estrito) são testes diferentes: uma medida talvez seja o meio menos invasivo de alcançar determinado fim e, ainda assim, mesmo a menor intrusão necessária pode ser um preço muito alto a pagar em relação a outros interesses legalmente reconhecidos.

O teste da adequação pode ser subsumido sob o teste da necessidade, uma vez que qualquer ação do Estado que seja necessária, no sentido de ser o meio menos intrusivo de alcançar algum fim, deve, por definição, ser capaz de alcançar o fim em primeiro lugar. Ainda assim, o teste da adequação tem a função prática de um filtro inicial. Qualquer ação do Estado que não seja apta a atingir determinado fim é ilícita, independentemente

¹³ Alexy não entende o princípio da proporcionalidade como um princípio no sentido utilizado em seu trabalho. Para ele, os três subprincípios da proporcionalidade (adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito) não são ponderados contra outras coisas. Eles não tomam precedência em uma situação ou em outra. A questão da satisfação ou não dos subprincípios é de legalidade ou ilegalidade. Por essa razão, afirma Alexy, na realidade, eles consistem em regras. (ALEXY, 2002, p. 66-67). Para uma defesa da natureza de princípio do “princípio da proporcionalidade”, ver: PONTES, H. C. *O princípio da proporcionalidade e o direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 64-65; GOES, G. S. F. *Princípio da proporcionalidade no processo civil: o poder de criatividade do juiz e o acesso à justiça*. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 66-72.

¹⁴ Acompanho integralmente a seguinte afirmação de Ana Paula de Barcelos: “A técnica da ponderação não oferece respostas definitivas [...]. Em si mesma, a ponderação é apenas uma técnica instrumental, vazia de conteúdo. É bem de ver que essa limitação não retira o valor de aprimorar-se a técnica da ponderação propriamente dita. A organização do raciocínio ponderativo facilita o processo decisório, torna visíveis os elementos que participam desse processo e, por isso mesmo, permite o controle da decisão em melhores condições”. BARCELLOS, Ana Paula de. *Ponderação, Racionalidade e Atividade Jurisdicional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

da existência de meios alternativos. O teste da proporcionalidade em sentido estrito também tem uma contraparte em seu limiar. A proporcionalidade pressupõe que a ação do Estado seja direcionada para a busca de um fim legítimo. Se o fim for ilegítimo, nenhuma limitação de qualquer direito será justificável. Desse modo, qualquer ação estatal que seja proporcional em sentido estrito, que pese corretamente os ganhos alcançados pela medida em questão com os custos para outros interesses, deve, por definição, perseguir um fim legítimo. Se não for assim, não haverá ganhos para compensar os custos.

Em síntese, o teste da proporcionalidade compreende duas exigências iniciais (busca de um fim legítimo por um meio efetivo) e duas exigências de otimização (o uso do meio menos intrusivo para alcançar um fim que valha os custos envolvidos).

Alexy identifica três estágios nos quais pode ser dividido o processo de ponderação (ou sopesamento): o primeiro consiste em estabelecer o grau de não satisfação ou detrimento do primeiro princípio; no segundo, é estabelecida a importância de satisfazer o princípio colidente; e, no terceiro, deve-se estabelecer se a importância de satisfazer o princípio colidente justifica a não satisfação ou detrimento do primeiro princípio¹⁵.

Notar que o limite do que é legalmente possível na otimização de determinado princípio diz respeito à satisfação ou não dos demais princípios em colisão. Em sua *Theorie der Grundrechte*, Alexy esclarece que os princípios não são limites em si, pois para chegar a uma limitação definitiva, é preciso balancear o princípio constitucional relevante com seu(s) princípio(s) limitador(es). Poder-se-ia afirmar, então, que não são os princípios que constituem limites para direitos constitucionais, mas sim as regras que resultam do balanceamento entre os princípios.¹⁶

O autor distingue dois tipos de limites constitucionais:

Como normas de status constitucional, os direitos constitucionais só podem ser limitados por ou com base em normas de mesmo status. Limites com status constitucional são constitucionalmente imediatos; limites de status inferior são constitucionalmente mediatos.

Desse modo, um exemplo de *limite constitucional imediato*, na Constituição Brasileira de 1988, é o do direito de reunião, que deve ser exercido “pacificamente, sem armas” (Art. 5º, XVI). A regra expressa nessa cláusula limita a realização de um princípio constitucional. Sua especificidade consiste no fato de que foi o próprio constituinte quem formulou o limite. Nesse preciso sentido, o dispositivo tem a natureza de uma regra. Mas, por trás da regra, o nível do princípio mantém seu significado.

Por sua vez, os *limites constitucionais mediatos* são limites que a Constituição atribui a alguém como competência de estabelecer. A mais clara expressão do poder de estabelecer limites constitucionalmente mediatos pode ser encontrada nas cláusulas de reservas expressas. São dispositivos ou partes de dispositivos que, explicitamente, atribuem poder para limitar um direito. Exemplo fundamental para este trabalho é o caso do inciso XXXIII do Artigo 5º da Constituição Federal de 1988, que estabelece o direito de livre acesso à informação governamental, ressalvando os casos (a serem determinados por lei ordinária) em que o sigilo for “imprescindível para a segurança da sociedade e

¹⁵ ALEXY, Robert. *Teoria da argumentação jurídica*. Tradução: Zilda Silva. São Paulo: Landy, 2005. p. 405.

¹⁶ ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. 2. ed. São Paulo: Malheiros. 2017. p. 405.

do Estado”. Assim, sempre que uma lei ordinária é referida como um limite, um poder derivado (mediato) de estipular limites foi criado. O principal problema das reservas, como veremos com vagar no caso do referido inciso XXXIII, reside na delimitação de sua extensão. Tal delimitação, nos termos da *Theorie der Grundrechte*, pressupõe o teste da proporcionalidade lastreado por argumentação jurídica racional.¹⁷

Há uma certa discricionariedade implícita na própria estrutura do teste da proporcionalidade (“discricionariedade estrutural”). Por exemplo, quando dois princípios colidem, há uma gama de opções possíveis: da séria interferência para proteção de um interesse muito importante à interferência menor para a proteção de um interesse menor. Não há maneira na qual o princípio da proporcionalidade pressuponha somente uma única resposta certa quando direitos constitucionais colidem¹⁸, e, para Alexy, a deferência judicial à legislatura democraticamente legitimada exige respeito pelas escolhas legislativas.

Esse argumento pode ser estendido com respeito ao processo de tomada de decisões do Executivo, ainda que princípios formais levemente distintos estejam em questão. As cortes podem aceitar que os órgãos executivos talvez tenham maior perícia no estágio do teste da necessidade (por exemplo, previsão do possível impacto de diferentes medidas), e que os órgãos legislativos tenham mais visão no estágio da proporcionalidade em sentido estrito, impondo exigências de argumentação mais ou menos rígidas para os que procuram impugnar uma decisão. Nesse sentido, é possível insistir que todos os atos das autoridades públicas devem ser proporcionais, mas que o tipo de prova e de argumentação necessária para atestar a proporcionalidade pode ser sensível ao contexto e perícia do tomador de decisões, e aos princípios em oposição.

Além disso, reitera que o próprio constituinte muitas vezes procura apresentar soluções prévias para possíveis colisões de princípios, numa espécie de exercício antecipado do teste da proporcionalidade.¹⁹ Por isso, segundo Alexy, as provisões de direitos constitucionais podem ser vistas não apenas como a promulgação, e, portanto, decisões em favor de certos princípios, mas também como a expressão de uma tentativa de tomar decisões à luz das exigências de princípios concorrentes.

Nesse ponto, movemo-nos para o nível das regras e, desse modo, as provisões adquirem um aspecto duplo. De um lado, elas afirmam princípios; de outro lado – na medida em que mostram expressões diferentes de seus âmbitos e limites – elas contêm decisões relativas às exigências de princípios concorrentes. É claro que as decisões nelas contidas são incompletas. De modo algum elas livram a tomada de decisões dos exercícios de ponderação possíveis em todo caso. Expressões diferentes dos direitos constitucionais mostram grande variação do seu grau de precisão. Compare-se, por exemplo, a expressão da liberdade de expressão artística com a inviolabilidade do lar.

Decorre daí que quando uma provisão de direitos constitucionais decide relativamente às exigências de princípios concorrentes, ela não afirma apenas um *princípio*, ela também afirma uma *regra*. E, na medida em que decisões foram tomadas no nível das regras, foi estabelecido mais do que a mera decisão por certos princípios. Nesse caso, em virtude da vinculação de todos à Constituição, as decisões tomadas no âmbito das regras

¹⁷ ALEXY, op. cit., p. 189-192.

¹⁸ Como parecem demonstrar os votos contrários de dois Ministros do STF no exemplo do conhecido “caso Ellwanger”.

¹⁹ Tome-se o exemplo do § 1º do Artigo 220 da Constituição de 1988, que afirma a plena liberdade de informação jornalística, respeitando-se a inviolabilidade da intimidade, da vida privada da honra e da imagem das pessoas (Art. 5º, inc. X).

tomam a precedência sobre outras decisões alternativas que o âmbito dos princípios torna meramente possível.²⁰

A razoabilidade por sua vez na esfera tributária visa adequar uma justa medida para a solução de um conflito, que no caso será a tributação, novamente reforçando a ideia de equidade trazida alhures.

Por fim, enfrenta-se, em conjunto com o princípio da capacidade contributiva, o princípio da vedação ao confisco, que não só serve de elemento limitador da tributação estatal, mas como elemento definidor da capacidade contributiva.

Assim, o arranjo de todos os elementos expostos serve para a conceituação dos limites ao confisco.

O artigo 150, IV da CF/88 veda ao Estado exercer a tributação levando a uma situação de confisco ao contribuinte. Entende-se confisco por uma interpretação literal, o ato pelo qual se apreendem e se adjudicam ao fisco bens pertencentes a outrem, por ato administrativo ou por sentença judicial, fundados em lei.

Destaca-se que a proibição de confiscatoriedade pela CF/88 promove e garante a importância dada à propriedade privada, acima mencionada, e aos direitos fundamentais como um todo.

Desse modo, pode-se afirmar que toda entidade impositiva que confisca, na seara tributária, vai além da capacidade contributiva do cidadão, estiolando-a com intenção predatória. Por outro lado, a entidade política que se atém aos limites da capacidade contributiva do cidadão mantém-se na ideal zona intermediária entre o confisco e o mínimo razoável na tributação.

Portanto, recorda-se que o princípio da vedação ao confisco deriva do princípio da capacidade contributiva já apresentada, atuando aquele em conjunto com este.

Uma interpretação extensiva do confisco como proteção das garantias do processo tributário

Com todo o exposto, chega-se ao ponto nuclear do presente artigo.

A essa altura, defendendo que o direito ao não confisco é um direito fundamental dos contribuintes e do cidadão de maneira geral, devendo possuir uma ampla proteção e aplicabilidade imediata de efetividade, defende-se que este direito fundamental pode ser invocado em tese, ou em fases processuais.

Sabe-se que a alegação do princípio do não confisco será feita após um ato fiscal caracterizar uma afronta à capacidade contributiva do cidadão, mas será apenas nestas hipóteses?

Diante de uma medida de redirecionamento da execução fiscal por presunção de dissolução irregular, este ato pode ser considerado confiscatório?

Uma inclusão do nome do sócio da empresa na Certidão de Dívida Ativa de débito contra a Pessoa Jurídica de que é parte desde a inicial para evitar eventual prescrição é uma medida confiscatória?

²⁰ ALEXY, op. cit., p. 198

A não aceitação pelo Fisco de bem certo oferecido à penhora por contribuinte ou responsável, requerendo o bloqueio on-line de valores em conta-corrente por não ser a ordem prioritária de satisfação do crédito tributário, é uma medida confiscatória?

Perceba-se que se busca demonstrar que estes atos exemplificados, dentre outros, poderão causar em tese, no futuro, uma constrição ao patrimônio de contribuinte de maneira confiscatória. Logo, não é apenas o ato em si de constrição, mas todas as medidas, se forem irregulares, requeridas pelo Fisco que prepararão para um futuro ato confiscatório que devem ser repudiadas.

A defesa do primado da vedação ao confisco deve ser ampla, geral e irrestrita, desde que demonstrado que houve uma medida desleal no processo ou procedimento tributário. É isto que a Constituição Federal garante.

Por meio de uma interpretação sistêmica, integrativa, o magistrado perceberá que os limites constitucionais ao poder de tributar do Estado e, conseqüentemente, a caracterização de medidas confiscatórias não estão apenas no pagamento principal de tributos, mas nas multas, na atualização do débito, nas medidas preparatórias tributárias, nas obrigações acessórias etc., devendo haver ampla proteção ao princípio da vedação ao confisco; podendo ser alegado em tese ou em medida procedimental/ processual por ser uma garantia constitucional.

Vejamos em um exemplo do redirecionamento por presunção de dissolução irregular como o confisco se caracterizará, devendo o ordenamento proteger os cidadãos que solidariamente contribuem para a manutenção do sistema tributário.

Quanto à Súmula 435 do STJ e a responsabilização da pessoa física do sócio, deve-se ter claros os pontos a seguir.

A súmula sedimenta entendimento do tribunal fundado em interpretação do art. 135 do CTN, que trata da responsabilidade pessoal, entre outros, do diretor ou sócio-gerente pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

A súmula tem o mérito de fazer referência a “sócio-gerente”, afastando a responsabilização do sócio que não influenciava no desenvolvimento das atividades da empresa ao tempo da dissolução.

Além disso, é imprescindível que se considere, como o próprio STJ vem fazendo, ser incabível, em nosso ordenamento, a figura da responsabilidade objetiva, isto é, o fato da dissolução irregular acarretar o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente não implica que este necessariamente será condenado ao pagamento.

Não: apenas se, de fato, tiver agido com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder na forma do art. 135, III, do CTN é que será condenado. A súmula explícita, todavia, que é ônus dele, sócio-gerente, ilidir a presunção que agora pesa contra si. Deverá ele, portanto, fazer a prova (nesse sentido: AgRg no REsp 1091371/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 21/10/2010, DJe 5/11/2010). Nesse sentido, é que se entende que a própria súmula pode ser invocada por ofender o princípio da vedação ao confisco, em tese.

Em outras palavras, a presunção de que se está tratando e a do caso em tela, é relativa – comporta prova em sentido contrário.

Por fim, por mais que esteja implícita a ideia, nunca é demais ressaltar: a possibilidade de “redirecionamento” da execução fiscal significa dizer, por óbvio, que o Fisco

deve sempre tentar obter a satisfação de seu crédito, de início, da própria sociedade, que é a devedora principal.

Seja como for, súmulas como esta demonstram que nem diante do insucesso retumbante da empresa está o sócio protegido. Bem ele, que constituíra a sociedade para proteger seu patrimônio. É de se indagar se essa tendência em se procurar satisfazer o Fisco, sob todas as formas, é salutar para nossa economia. Afinal, inegável o desestímulo que posicionamentos como esse trazem a milhares de empreendedores em todo o Brasil, que não conseguiriam dissolver regularmente suas empresas nem se quisessem, ante a infinita burocracia reinante: comunicação à receita, ao Município, ao Estado, ao FGTS, ao INSS.

Nessa linha, posiciona-se o mesmo Superior Tribunal da Justiça:

TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – POSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO DA MATÉRIA ALEGADA EM EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE – REDIRECIONAMENTO – CDA NÃO CONSTA NOME DO SÓCIO – ÔNUS DA PROVA – FAZENDA PÚBLICA.

1. A exceção de pré-executividade, segundo o Min. Luiz Fux (REsp 573.467/SC), é servil à suscitação de questões que devam ser conhecidas de ofício pelo juiz, como as atinentes à liquidez do título executivo, os pressupostos processuais e as condições da ação executiva.

2. In casu, a questão da ilegitimidade passiva, argüida pelo sócio-gerente, em exceção de pré-executividade, constitui matéria de ordem pública, por configurar condição da ação que, quando defeituosa ou inexistente, leva à nulidade do processo. Assim, por ser causa extintiva do direito exequente, é possível sua veiculação em exceção de pré-executividade. 3. A Primeira Seção, no julgamento dos EREsp 702.232/RS, de relatoria do Min. Castro Meira, assentou:

1) se a execução fiscal foi promovida apenas contra a pessoa jurídica e, posteriormente, foi redirecionada contra sócio-gerente cujo nome não consta da Certidão de Dívida Ativa, cabe ao Fisco comprovar que o sócio agiu com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, nos termos do art. 135 do CTN. 4. Na hipótese dos autos, a Certidão de Dívida Ativa não incluiu o sócio-gerente como co-responsável tributário, cabendo à exequente os ônus de provar os requisitos do art. 135 do CTN. Agravo regimental improvido. (AGRESP 200701588350, HUMBERTO MARTINS, STJ – SEGUNDA TURMA, 14/04/2018)

Observa-se que a referida decisão é clara ao mencionar que no caso em que a execução fiscal foi promovida apenas contra a pessoa jurídica e, posteriormente, foi redirecionada contra sócio-gerente cujo nome não consta da Certidão de Dívida Ativa, cabe ao Fisco comprovar que o sócio agiu com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, nos termos do art. 135 do CTN.

Porém, o Superior Tribunal de Justiça entende que se a execução foi ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, mas o nome do sócio consta da CDA, a ele incumbe o ônus da prova de que não ficou caracterizada nenhuma das circunstâncias previstas no art. 135 do CTN, ou seja, não houve a prática de atos “com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”, consoante ementas a seguir:

AGRAVO REGIMENTAL. PRECLUSÃO CONSUMATIVA. EMENTAS. TRANSCRIÇÃO. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. INADMISSIBILIDADE. EXECUÇÃO FISCAL. NOME NA CDA. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. DILAÇÃO PROBATÓRIA. NÃO-CABIMENTO. 1. Não se conhece do recurso especial, com base no art. 105, inciso III, alínea “c”, da CF, quando o recorrente não logrou demonstrar a similitude fática entre os acórdãos em confronto, deixando de demonstrar a indicação precisa dos elementos não só jurídicos, como fáticos, que tornam os dois julgados semelhantes, não sendo bastante a mera transcrição de ementas, com destaque dos trechos que mais beneficiam a tese da parte. Precedentes.

2. Para que haja inversão do ônus da prova, na execução fiscal, quanto à prática de algum dos ilícitos previstos no art. 135 do CTN, basta que o nome dos sócios-dirigentes da pessoa jurídica figure na certidão de dívida ativa. 3. Se é do contribuinte o ônus de provar que não incorreu nos atos ilícitos descritos no art. 135 do CTN, mostra-se incabível o manuseio de exceção de pré-executividade, a fim de demonstrar que não houve, no plano fático, excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatuto, devido à insita necessidade de dilação probatória para tal espécie de alegação. 4. A ilegitimidade passiva do devedor somente pode ser suscitada em tal veículo de defesa quando não demandar dilação probatória, nos termos do Recurso Especial n.º 1.136.144/RJ, julgado sob o rito do art. 543-C do CPC. 5. Agravo regimental não provido. (AGRESP200901134668, CASTRO MEIRA, STJ – SEGUNDA TURMA, 14/02/2011)

EMBARGOS DECLARATÓRIOS. FUNGIBILIDADE. AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. OFENSA AO ART. 202, I, DO CTN. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO. JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA PELA PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ. CDA. PRESUNÇÃO RELATIVA DE CERTEZA E LIQUIDEZ. NOME DO SÓCIO. REDIRECIONAMENTO. CABIMENTO. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA. ARTIGO 543-C, DO CPC. RESOLUÇÃO STJ 8/2008. ARTIGO 557, DO CPC. APLICAÇÃO. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. DILAÇÃO PROBATÓRIA. IMPOSSIBILIDADE.

1. A fungibilidade recursal autoriza o recebimento dos embargos declaratórios como agravo regimental em razão de sua nítida pretensão infringente. 2. A responsabilidade patrimonial secundária do sócio, na jurisprudência do E. STJ, funda-se na regra de que o redirecionamento da execução fiscal, e seus consectários legais, para o sócio-gerente da empresa, somente é cabível quando reste demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa. 3. Todavia, em recente julgado, a Primeira Seção desta Corte Superior, concluiu, no julgamento do ERESP n.º 702.232/RS, da relatoria do e. Ministro Castro Meira, publicado no DJ de 26.09.2005, que: a) se a execução fiscal foi ajuizada somente contra a pessoa jurídica e, após o ajuizamento, foi requerido o seu redirecionamento contra o sócio-gerente, incumbe ao Fisco a prova da ocorrência de alguns dos requisitos do art. 135, do CTN: quando reste demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa; b) constando o nome do sócio-gerente como co-responsável tributário na CDA cabe a ele o ônus de provar a ausência dos requisitos do art. 135 do CTN,

independentemente se a ação executiva foi proposta contra a pessoa jurídica e contra o sócio ou somente contra a empresa, tendo em vista que a CDA goza de presunção relativa de liquidez e certeza, nos termos do art. 204 do CTN c/c o art. 3º da Lei n.º 6.830/80.

4. “A orientação da Primeira Seção desta Corte firmou-se no sentido de que, se a execução foi ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, mas o nome do sócio consta da CDA, a ele incumbe o ônus da prova de que não ficou caracterizada nenhuma das circunstâncias previstas no art. 135 do CTN, ou seja, não houve a prática de atos ‘com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos’”. Precedente: REsp. 1.104.900/ES, Primeira Seção, Rel. Min. DENISE ARRUDA, DJU 01.04.09 5. À luz da novel metodologia legal, publicado o acórdão do julgamento do recurso especial, submetido ao regime previsto no artigo 543-C, do CPC, os demais recursos já distribuídos, fundados em idêntica controvérsia, deverão ser julgados pelo relator, nos termos do artigo 557, do CPC (artigo 5º, I, da Res. STJ 8/2008). 6. In casu, restando assentado que: ‘[...] os agravantes alegam ilegitimidade passiva da sócia Lea Marin Albiero, porquanto não exercia gerência da empresa. Contudo, consta na alteração do contrato social das fls. 29/30 que, à época dos fatos geradores que deram origem aos débitos exequendos (1996 a 1998), ela estava investida nas funções de gerente da sociedade, tendo sido, inclusive, nominada na CDA e na inicial da execução fiscal’. (fl. 57) 7. A exceção de pré-executividade se viabiliza apenas nas situações em que não se faz necessária dilação probatória ou em que as questões possam ser conhecidas de ofício pelo magistrado, como as condições da ação, os pressupostos processuais, a decadência, a prescrição, entre outras. 8. Contudo, no caso concreto, como bem observado pelas instâncias ordinárias, o exame da responsabilidade dos representantes da empresa executada requer dilação probatória, razão pela qual a matéria de defesa deve ser aduzida na via própria (embargos à execução), e não por meio do incidente em comento. 9. A análise do recurso deve ater-se à pretensão do recorrente. Não sendo a prescrição objeto do recurso especial não incorre em omissão a ausência de sua análise. 10. Embargos declaratórios recebidos como agravo regimental, ao qual se nega provimento. (EDRESP 200801855600, LUIZ FUX, STJ – PRIMEIRA TURMA, 01/07/2010)

Veja a jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 1ª Região:

TRF-1 – AGRAVO DE INSTRUMENTO AG 18761 BA 0018761-60.2013.4.01.0000 (TRF-1)

Data de publicação: 05/07/2013

Ementa: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL EM VARA FEDERAL – CSLL – EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE – CORRESPONSÁVEL – HIPÓTESE DE “RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA” (CTN, ART. 134, III), NÃO DE “RESPONSABILIDADE PESSOAL” (CTN, ART. 135)- ART. 13 DA LEI N. 8.620 /93: REVOGAÇÃO – AGRAVO DE INSTRUMENTO NÃO PROVIDO. 1. A ilegitimidade de sócia comporta

exame em exceção de pré-executividade, desde que comprovada de forma inequívoca, consoante jurisprudência desta Corte (AGA 2008.01.00.022703-0/PA) e do STJ (AgRg no REsp 978.854/MG). 2. À mingua de robusta prova em sentido contrário (os documentos constantes nos autos, ao contrário, militam contra as alegações da recorrente) é presumidamente verdadeira a consulta realizada pela FN no “sistema JUCEB”, que informa o exercício da gerência da sociedade pela agravante. 3. O art. 13 da Lei n. 8.620 /93, já revogado pela MP n. 449 /2008 (Lei n. 11.941 /2009), não é o fundamento legal da responsabilidade tributária da agravante. Tampouco o artigo 135 do CTN, que cuida da responsabilidade pessoal, subjetiva, do gerente que agiu ilícitamente, com excesso de poderes ou infração à lei. 4. No caso de dívidas das pessoas jurídicas geradas no giro comercial regular, a citação dos seus gestores, gerentes, administradores e eventualmente até dos demais sócios, na liquidação de sociedade de pessoas, em EF’s tem distinta base legal (art. 134 do CTN). A tributação, pois, dos atos societários usuais e legítimos induz a “responsabilidade solidária”, objetiva, do art. 134, III, do CTN, subsidiária, quando não localizada a devedora principal (empresa) ou não localizados bens dela suficientes. Tal a hipótese dos autos. 5. Agravo de instrumento não provido. 6. Peças liberadas pelo Relator, em Brasília, 25 de junho de 2013., para publicação do acórdão.

É nesse sentido que se defende que em tese, como garantia processual, o princípio da vedação ao confisco deve ser invocado, pois tais medidas, mesmo que administrativas (como a inclusão na CDA de sócio) podem ter efeitos negativos multiplicadores aos contribuintes.

A desconsideração da personalidade jurídica, com a conseqüente invasão no patrimônio de seus diretores, gerentes ou representantes para fins de satisfação de débitos fiscais da empresa, cujos nomes não figuram como réus no processo promovido pela Fazenda Pública exequente, é medida de caráter excepcional (STJ AgR-AREsp 42.985). O redirecionamento, isto é, a utilização da via executiva para atingir bens de terceiras pessoas que não foram inicialmente indicadas como réus, faz-se possível nos casos em que ficar demonstrada a prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou de infração a lei, contrato social ou estatutos (STJ AgR-AREsp 128.924), mesmo em se tratando de débitos para com a seguridade social (STJ REsp 717.717), não importando se a demanda executiva foi proposta contra a pessoa jurídica e contra os responsáveis secundários ou somente contra a empresa, na medida em que a Certidão de Dívida Ativa (CDA) goza de presunção relativa de liquidez e certeza, o que implica transferir ao sócio, nela incluído, o ônus de demonstrar a ausência de responsabilidade tributária (STJ AgR-AREsp 189.594).

Há entendimento do STJ no sentido de que a não localização da empresa no endereço fiscal, *por si só e independente de qualquer outro elemento*, não seria bastante para o pronto redirecionamento da execução fiscal, que dependeria de prévia apuração das razões pelas quais tal fato ocorreu, bem como da comprovação, a cargo do credor, no caso a Fazenda Pública, do elemento subjetivo na conduta ilícita do sócio (STJ AgR-AREsp 16.808).

O simples inadimplemento da obrigação tributária igualmente não caracteriza infração legal para fins de responsabilização do sócio-gerente, sendo necessária a comprovação da prática de excesso de poder ou de infração à lei (STJ REsp 1.101.728). Incabível

também o redirecionamento da execução fiscal relativamente às contribuições do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS), por não apresentarem natureza tributária (STJ AgR-AREsp 64.749).

Por fim, a súmula 435 do STJ ao completar quase uma década (13/05/10) infere e ganha força em casos que discutem a legalidade do redirecionamento de Execução-Fiscal ao Sócio-Gerente da Empresa executada pela Fazenda Nacional.

Como o próprio enunciado claramente afirma, a presunção de dissolução irregular da empresa contra a qual é movida originalmente a Execução Fiscal depende (i) da comprovação de que a empresa deixou de funcionar em seu domicílio fiscal sem que tenha ocorrido a comunicação aos órgãos competentes – como, por exemplo, à Receita Federal e à Junta Comercial; e (ii) tal presunção somente autoriza o redirecionamento contra o sócio-gerente da pessoa jurídica executada, sob pena deste argumento pelo Fisco, além de ser desleal em um processo tributário, representa ato de desrespeito à vedação ao confisco constitucionalmente garantido, ainda mais com sua aplicação ampliada para os casos em tese.

Conclusão

Destarte, lembre-se de que os direitos sociais não se limitam apenas aos direitos positivos (demandam prestações ativas estatais), mas também às liberdades sociais, como a liberdade de sindicalização, o direito de greve, a garantia do salário-mínimo etc.²¹

Os direitos sociais representam o pilar central para o gozo dos direitos individuais de liberdades, de modo que promovem a igualdade real e aumentam as condições de realizações das liberdades individuais²².

Ademais, resta patente a interdependência desses direitos, pois eles só funcionam se estiverem concomitantemente garantidos. Nos moldes do processo de conscientização para afirmar que os direitos sociais são direitos fundamentais e que sua eficácia necessariamente depende da inter-relação com os direitos civis e políticos, muitos embates ocorreram até que se alcançasse esse entendimento.

Nesse panorama, ratifica-se que os direitos sociais precisam ter a plena eficácia da norma, sob pena de depender de uma regulação ordinária e, possivelmente, nunca gozar da eficácia que merecem.

Assim a finalidade central deste artigo, após defender a fundamentalidade dos direitos sociais, foi buscar demonstrar que, mesmo havendo uma ineficiência de prestações positivas pelo Estado, por uma desorganização arrecadatória tributária, não poderá este mesmo Estado deixar de observar as garantias constitucionais da vedação ao confisco que deve ter ampla extensão e proteção.

E é exatamente nesse contexto que se introduz o conceito construído do respeito à vedação ao confisco como limite ao Poder de Tributar do Estado. Por meio de uma interpretação sistêmica, integrativa, o magistrado perceberá que os limites constitucionais ao poder de tributar do Estado e, conseqüentemente, a caracterização de medidas confiscatórias não estão apenas no pagamento principal de tributos, mas nas multas,

²¹ SARLET, I. W. *A eficácia dos direitos fundamentais*. 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005. p. 41.

²² SILVA, J. A. *Curso de direito constitucional positivo*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.p. 285 e ss.

na atualização do débito, nas medidas preparatórias tributárias, nas obrigações acessórias etc., devendo haver ampla proteção ao princípio da vedação ao confisco; podendo ser alegado em tese ou em medida procedimental/ processual por ser uma garantia constitucional.

Além disso, defende-se que o Judiciário pode dar nova interpretação a esse primado tributário, aplicando-lhe a conjugação com o princípio da capacidade contributiva como forma de ampliar a proteção dos direitos e garantias fundamentais no Brasil.

Reitera-se, portanto, à luz da fundamentalidade dos direitos fundamentais, a necessidade do órgão judicante brasileiro buscar efetivar esses direitos, não de forma deturpada, mas promovendo estudos contextuais fáticos do requerente, não se limitando às estruturas estatais e transcendendo, se for o caso, as iniciativas privadas. Sem deixar de considerar a efetividade maior desses direitos por ações coletivas e a tributação nacional, faz-se necessário ter claro que a efetividade dos direitos sociais pela via do Poder Judiciário requer do órgão judicante brasileiro decisões com os pés no chão, mas com os olhos voltados para o céu (futuro) para uma maior lealdade e boa-fé tributária.

Referências

- ALEXY, Robert. *Teoria da argumentação jurídica*. Tradução: Zilda Silva. São Paulo: Landy, 2005.
- ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. 2 ed. São Paulo: Malheiros. 2017.
- BECHO, R. L. *Lições de direito tributário*. 3. Ed. São Paulo: Saraiva, 2015.
- CANOTILHO, J. J. *Estudos sobre direitos fundamentais*. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.
- COSTA, R. H. Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil: *In: Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2006.
- KRELL, A. J. *Direitos sociais e controle judicial no Brasil e na Alemanha: os (des)caminhos de um Direito Constitucional “Comparado”*. Porto Alegre: Ed. Sérgio Antônio Fabris, 2002.
- NUNES JÚNIOR, V. S. *A cidadania social na Constituição de 1988: estratégias de positivação e exigibilidade judicial dos direitos sociais*. São Paulo: Verbatim, 2009.
- RIBAS, L. M. L. R. Defesa ambiental: utilização de instrumentos tributários. *In: Direito tributário ambiental*. São Paulo: Editora Malheiros, 2006.
- SARLET, I. W. *A eficácia dos direitos fundamentais*. 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.
- SILVA, J. A. *Curso de direito constitucional positivo*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.
- TORRES, R. L. *Curso de direito financeiro e tributário*. 14. ed. São Paulo: Renovar, 2007.