

XXVI CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI SÃO LUÍS – MA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

MARIA DE FATIMA RIBEIRO

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Diretoria – CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS

Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN

Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP

Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC

Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Representante Discente – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

Conselho Fiscal:

Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH

Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR

Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini Sanches – UNINOVE

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)

Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

Secretarias:

Relações Institucionais – Ministro José Barroso Filho – IDP

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF

Educação Jurídica – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDI

Eventos – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC

Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG

Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA

Comunicação – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

D597

Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Maria De Fatima Ribeiro; Antônio Carlos Diniz Murta; Raymundo Juliano Feitosa.– Florianópolis: CONPEDI, 2017.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-526-

3

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Direito, Democracia e Instituições do Sistema de Justiça

1.Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Sociedade. 3. Gestão. 4. Administração.
XXVI Congresso Nacional do CONPEDI (26 : 2017 : São Luís/MA, Brasil).

CDU: 34



Conselho Nacional de Pesquisa
e Pós-Graduação em Direito
Florianópolis – Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br



Universidade Federal do Maranhão -
UFMA
São Luís – Maranhão - Brasil
[www.portais.ufma.br/PortalUfma/
index.jsf](http://www.portais.ufma.br/PortalUfma/index.jsf)

XXVI CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI SÃO LUÍS – MA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

O XXVI Congresso Nacional do CONPEDI se realizou em um momento de inflexão do pensamento jurídico nacional. Apesar das controvérsias existentes quanto à proposta de reforma previdenciária a ser, eventualmente, votada no Congresso Nacional, a efetividade da reforma trabalhista recentemente vigente no país e mesmo quanto aos julgados associados aos crimes de corrupção, percebe-se, também, movimentação quanto à apresentação à sociedade brasileira da denominada "reforma tributária". Neste livro, contendo inúmeros trabalhos de mais alta qualidade e com profundidade surpreendente, se considera que a maioria dos seus autores encontrar-se ainda nos primórdios de seus estudos pós graduados, identifica-se, sobremaneira, reflexões afetas às limitações ao Poder de Tributar, como àquelas voltadas para as hipóteses de imunidade tributária, sejam de templos de qualquer culto, das entidades beneficentes de assistência social e imunidade recíproca quando da responsabilidade na sucessão; aplicação de tributos em espécie como nos casos do ITCMD, ISSQN e mesmo, considerando nossa contemporaneidade tecnológica, a possível modalidade da tributação sobre produtos impressos em 3D; questões afetas ao tão sofrido orçamento como sustentabilidade financeira e ambiental do Estado, efetividade das políticas públicas tributárias em dentro outras, controle orçamentário sob a perspectiva da participação social.

O desafio que se revela, aqui e alhures, é dar concretude às nossas provocações e indagações já que a elaboração, criação e apresentação de articulados deste jaez não poderão, apenas e simplesmente, se quedar no âmbito do espaço do CONPEDI. Devemos, quando e se possível, tentar carrear esforços para que nossos pensamentos, traduzidos na excelência deste livro, chegue à sociedade brasileira para que possamos contribuir com um mínimo de nosso pensamento, para fazer com que este país se revele no futuro menos injusto e cruel para a maior parte de sua população, mormente quanto à busca de uma tributação que para seus operadores deve evoluir para um padrão de maior racionalidade e equilíbrio quanto sua carga todos nós imposta.

Boa leitura!

Profa. Dra. Maria De Fatima Ribeiro - UNIMAR

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - FUMEC

Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP

Nota Técnica: Os artigos que não constam nestes Anais foram selecionados para publicação na Plataforma Index Law Journals, conforme previsto no artigo 7.3 do edital do evento. Equipe Editorial Index Law Journal - publicacao@conpedi.org.br.

A PROPRIEDADE PRIVADA COMO LIMITE AO PODER DE TRIBUTAR NO ESTADO CONSTITUCIONAL

PRIVATE PROPERTY AS LIMITED TO THE POWER TO TAX IN THE CONSTITUCIONAL STATE

Maria Zilda Vasconcelos Fernandes Viana ¹
Monica De Sa Pinto Nogueira ²

Resumo

Ante a Constituição Federal de 1988, a propriedade privada passa a ser protegida constitucionalmente, ganhando característica de direito fundamental, além do atributo da sua função social e econômica, evidenciando a necessidade de realizar sistematização entre o direito da propriedade privada e o poder de tributar. Para tanto, ab initio, é imprescindível analisar a contextualização histórica acerca de tais direitos. Seguidamente, examinar as normas de direito à propriedade em face da tributação. Por fim, considerar as normas que limitam o conteúdo do poder de tributar, assente nos direitos fundamentais à liberdade e à propriedade, com o objetivo de alcançar a justiça fiscal.

Palavras-chave: Propriedade, Liberdade, Tributação, Limites, Justiça fiscal

Abstract/Resumen/Résumé

Before the Federal Constitution of 1988, private property becomes constitutionally protected, gaining character of fundamental right, besides the attribute of its social and economic function, evidencing the need to systematize between the right of private property and the power to tax. To that end, it is essential to analyze the historical contextualization about these rights. Next, examine the rules of property right in the face of taxation. Lastly, consider the rules that limit the content of the power to tax, based on the fundamental rights to freedom and property, with the objective of achieving fiscal justice.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Property, Freedom, Taxation, Limits, Tax justice

¹ Mestranda em Direito Privado do Centro Universitário 7 de Setembro (Uni-7). Pós-graduada em Direito e Processual do Trabalho pela Universidade Christus (Unichristus).

² Mestranda em Direito Privado do Centro Universitário 7 de Setembro (Uni7). Pós-graduada em Direito e Processo do Trabalho pela Universidade Christus (Unichristus).

1 INTRODUÇÃO

O sistema capitalista garante a liberdade econômica e a iniciativa privada no sentido da possibilidade do poder de decisão individual em investir capital, o que interfere na própria realidade social, vinculando a capacidade financeira particular. E, em razão disso, cumpre evidenciar a importância da intervenção estatal nos processos econômicos, sendo o poder de arrecadar tributos um dos instrumentos fundamentais desse controle, além de constituir a principal fonte regular de renda estatal.

Por outro lado, a Constituição Federal de 1988 (CF/88) instituiu os direitos e garantias fundamentais, cujas normas jurídicas possuem relação imbricada à ideia da dignidade da pessoa humana e de limitação do poder estatal, que, por sua importância valorativa, fundamentam e legitimam o ordenamento jurídico.

Nessa esteira, conforme previsto no art. 5º, incisos XXII e XXIII, da CF/88, a propriedade privada passa a ser protegida pela ordem constitucional brasileira, ganhando característica de direito fundamental, além de também receber um novo atributo, qual seja a sua função social. E, como não poderia deixar de ser, a propriedade atende também interesses econômicos indispensáveis para balancear o mercado, sendo previsto como um dos princípios gerais da ordem econômica (art. 170, incisos II e III, CF/88).

O Texto Constitucional estabeleceu, ainda, que a ordem econômica deve ser pautada na livre iniciativa privada, assegurando a todos o amplo exercício de qualquer atividade econômica (art. 170 e § único, da CF/88). Indica, portanto, além da liberdade econômica, que o Estado deve ser financiado por meio da participação fiscal na propriedade privada, pois não cabe, em regra, que este realize atividades empresariais ao lado dos particulares.

Assim, os interesses individuais parecem se opor aos direitos de ordem social e econômica. Designadamente, o direito fundamental de propriedade encontra-se suscetível a ser objeto de intervenção por meio da tributação, o que suscita sopesar o direito de propriedade e o poder de tributar do Estado.

A discrepância entre o direito de propriedade e o poder de tributar do Estado produz conflitos recorrentes na sociedade, implicando que o direito de propriedade e o direito de tributação do Estado devem, necessariamente, ser compatibilizados de acordo com o princípio da proporcionalidade.

Cabe, portanto, análise sistemática a respeito do direito fundamental relativo à propriedade privada e ao seu uso econômico, com vistas a mensurar quais limites se impõem

ao poder de tributar do Estado, bem como qual a melhor modalidade de tributação para que continue garantindo os direitos de liberdade e de propriedade.

Então se questiona: existe relação equilibrada entre o direito de propriedade e a tributação, ou há sobreposição de um pelo outro? Como, e em qual medida, se constitui o direito de propriedade em face da tributação? Quais os limites que o direito fundamental de propriedade impõe ao poder de tributar, bem como qual a melhor modalidade de tributação, tendo em vista alcançar a concretização desses direitos?

Assim, no primeiro tópico deste artigo, será abordada a evolução do liberalismo econômico, do conceito de propriedade e dos elementos do Estado pertinentes à tributação, abrangendo os aspectos do sistema capitalista, cuja compreensão é imprescindível para que se entenda em qual contexto será analisado o poder de tributação do Estado, bem como a importância do direito de propriedade, haja vista servir de limite ao poder de tributar.

No segundo tópico, serão examinados o processo de constitucionalização da propriedade e os efeitos dessa mudança de perspectiva, com enfoque na proteção do direito fundamental de propriedade em face da tributação.

Por último, realizar-se-á uma compatibilização entre o poder de tributar e o direito de propriedade, ressaltando suas limitações, sobretudo, as concernentes ao direito fundamental de propriedade, com o objetivo de alcançar a justiça fiscal.

2 EVOLUÇÃO ESTATAL E SEUS REFLEXOS NA PROPRIEDADE PRIVADA E NA TRIBUTAÇÃO

Ao longo da história, a humanidade passou por diversas revoluções, cada uma delas almejando tornar efetiva uma nova configuração de Estado, o que levou a sociedade a atravessar o Estado Absoluto, Estado Liberal e o Estado Social até se chegar ao Estado Democrático de Direito, o único com capacidade de juridicidade e de concretização de seus preceitos e regras.¹

Ocorre que, a cada novo modelo político de Estado, houve mutação no conceito de propriedade, bem como no modo de tributação que incide sobre o patrimônio privado, portanto, para analisar o direito de propriedade em face do poder de tributar estatal, imprescindível realizar incursão histórica acerca das peculiaridades inerentes aos diferentes modelos de Estado.

Na Era do Absolutismo, o poder era concentrado no soberano, que atuava de modo livre e incondicionado com relação às pessoas, sem sujeição a qualquer lei e sem nenhum controle. A prática econômica baseava-se no mercantilismo. As propriedades consistiam apenas em concessões de uso, consoante a vontade e o interesse do soberano, e o tributo era usado

como objeto de uma relação de poder, cujo contribuinte se encontrava sujeito à vontade do Estado.

Como bem explica Ruy Barbosa Nogueira, “[...] a imposição tributária decorria do poder de fato do soberano, manifestava-se na tributação uma simples relação de poder (*Gewaltverhatnis*) e não se podia falar da existência de um direito tributário”. Não havia concepção de Estado de Direito e prevalecia um Estado meramente patrimonialista.²

Com o Iluminismo, movimento filosófico de reação ao absolutismo, surgido na Europa por meados do século XVIII, o qual pregava o uso da razão para se alcançar a liberdade econômica e política, houve a afirmação da classe burguesa em detrimento do soberano. Ganhou dimensão, neste passo, a necessidade de limitação do poder do Estado. Inaugurou-se, com efeito, a ideia da pessoa como centro do sistema, sendo, portanto, imprescindíveis a sua liberdade e a defesa da propriedade privada contra os abusos do Estado.³

Destarte, juntamente com o Estado Liberal, surgiram os direitos fundamentais de primeira dimensão - direitos civis e políticos - como meio de limitação do poder estatal, visando a se assegurar às pessoas um nível máximo de fruição de sua autonomia e liberdade, o que representa o oposto do pensamento maquiavelista e hobbesiano.⁴

O ideário liberal, contudo, nasceu assente na noção de mercado autorregulável, modelo característico de uma sociedade capitalista em que prevalece o liberalismo econômico, cujo fundamento é a livre concorrência e a não intervenção estatal. Isso significa a dissociação do Estado em relação à economia, considerando-se, então, o Estado alheio à ordem econômica e aos conflitos sociais.⁵

O modelo liberal suscitou a prevalência de uma relação intrínseca entre as noções de liberdade econômica e propriedade, uma vez que o direito à liberdade se traduziu como característica indispensável ao direito de fruição do bem. Dessa maneira, para que existisse o direito de propriedade, era necessário que a pessoa tivesse liberdade para obter a coisa, além de independência para utilizá-la e protegê-la.⁶

Outrossim, os princípios do liberalismo, tais como a defesa dos valores do mercado, do direito à propriedade e da livre iniciativa foram transportados para a esfera tributária. Os tributos, portanto, possuíam natureza meramente remuneratória; isto é, eram concebidos como contrapartida à liberdade natural das pessoas, cuja limitação era justificada pela utilidade ou benefício que eles obtinham do Estado. Os impostos eram estabelecidos de acordo com os benefícios usufruídos, os quais, especificamente, consistiam na proteção da vida e do patrimônio dos cidadãos.⁷

Para Adam Smith, “os súditos dos Estados devem contribuir para a manutenção do Governo, tanto quanto possível, em proporção das respectivas capacidades, isto é, em proporção do crédito que respectivamente usufruem sob proteção do Estado”. Nesta vertente, o imposto justo seria aquele que fosse equivalente à proteção dispensada pelo Estado à vida ou ao patrimônio de seus cidadãos.⁸

Com a crise do capitalismo do século XIX, o Estado enfrentou graves conflitos sociais, passando a intervir na economia com o objetivo de minimizar as desigualdades, marcando a transição do Estado Liberal para o Estado Social.

Os problemas provenientes da relação desequilibrada entre o capital e o trabalho mostraram que o mercado era incapaz de promover sozinho o bem-estar das pessoas, sendo exigida a atuação do Estado para suprir as lacunas do mercado liberal. Desde então, o Estado passou a intervir no mercado com o objetivo de minimizar as desigualdades econômicas e sociais.⁹

Para Karl Polanyi, o mercado liberal interpretou mal a história da Revolução Industrial, tendo insistido em julgar os acontecimentos sociais sob o enfoque econômico. Como resultado, o Ente Estatal foi chamado a intervir na economia para salvaguardar o funcionamento dos mercados, uma vez que as vantagens econômicas do mercado livre não compensaram a destruição social acarretada.¹⁰

Nesse contexto, surgiram os direitos fundamentais de segunda dimensão, direitos econômicos, sociais e culturais, que se identificaram com as liberdades positivas e, por sua vez, acentuaram o princípio da igualdade, elemento indispensável ao desenvolvimento social.

Destarte, a propriedade, antes considerada com natureza exclusivamente individual de apropriação e fruição, passou a conter também dimensão social e econômica, assumindo condição de direito fundamental sob a sua perspectiva individual e coletiva.

Tal como ocorreu na transição do Estado Absoluto para o Estado Liberal, a nova forma de governo influenciou o modelo de intervenção fiscal, trazendo à tona um embate sobre as distintas percepções do tributo. O que resultou num marco teórico para a tributação, pois desde então, a arrecadação de impostos tem como finalidade sustentar a edificação do Estado social.¹¹

Os primeiros indícios da crise do *Welfare State*, todavia, estão relacionados à crise fiscal provocada pela dificuldade cada vez maior de harmonizar os gastos públicos com o crescimento da economia capitalista. Na Grã-Bretanha, a eleição da primeira-ministra Margareth Thatcher representou o marco histórico do desmonte gradual do Estado de Bem-

estar inglês, com origem na política de privatização das empresas públicas. Depois disso, diversos países adotaram o mesmo comportamento.

Assim, apesar de o Estado Social ter evoluído em relação ao Estado Liberal, não conseguiu democratizar o exercício da atividade econômica. Isso porque, embora o Ser Estatal se submetesse a um sistema de direito e tivesse sua conduta pautada em normas jurídicas, somente os Poderes Executivo e Judiciário eram submetidos ao princípio da legalidade. O Poder Legislativo não se vincula à lei, podendo atuar livremente, de acordo com a vontade dos governantes. Segundo Roque Antônio Carrazza, “[...] o absolutismo do Príncipe é substituído pelo absolutismo do Legislativo”.¹²

O Estado Social traduziu-se num mero Estado de Direito, sem compromissos axiológicos fixados na Constituição Federal, portanto, o ordenamento jurídico restou adstrito às funções de regulação e repressão das condutas. Não obstante, o Estado Social serviu como um instrumento de transição para se chegar ao Estado Democrático de Direito atual.¹³

A sociedade chegou ao mundo contemporâneo com exigências que consubstanciam o Estado Democrático de Direito, ensejando ao constitucionalismo democrático, cuja política é baseada no respeito aos direitos fundamentais e no autogoverno popular, além de ser um modo de organização social fundado na cooperação de pessoas livres e iguais. Por um lado, portanto, o constitucionalismo é a conjunção dos significados do Estado de direito, poder limitado e respeito aos direitos fundamentais e, de outra parte, a democracia traduz-se na relação entre as ideias de soberania popular, governo do povo e vontade da maioria.¹⁴

Decorre daí um Direito Constitucional, com tendência ao elenco privilegiado dos direitos fundamentais de terceira dimensão, consagrando, então, os direitos de solidariedade inerentes ao interesse coletivo, em especial, o direito ao desenvolvimento, à paz e ao meio ambiente, que ganharam força após a Segunda Guerra Mundial, mormente depois da Declaração Universal dos Direitos Humanos, de 1.948.¹⁵

Aliás, de acordo com Paulo Bonavides, as três dimensões dos direitos fundamentais, representam “A mesma história da liberdade moderna, da separação e limites dos poderes, da criação de mecanismos que auxiliam o homem a concretizar valores cuja identidade jaz primeiro na Sociedade e não nas esferas de poder estatal”. Com o advento dos direitos fundamentais de primeira, segunda e terceira dimensão, tais direitos são situados num grau mais elevado de juridicidade, concretude, positividade e eficácia.¹⁶

Sem embargo, os direitos fundamentais, sobretudo, com apoio no Pacto de Direitos Civis e Políticos e o de Direitos Econômicos, Sociais e Culturais, passaram a ocupar lugar de

destaque no Estado Constitucional, exercendo, inclusive, força normativa em todo o ordenamento jurídico e, indubitavelmente, influenciando o modo de interpretar e aplicar toda e qualquer norma jurídica.

O Texto Constitucional brasileiro elege os direitos e garantias fundamentais como princípios basilares do ordenamento jurídico brasileiro, dentre os quais se encontra o direito de propriedade na sua concepção moderna, cuja característica principal é abranger tal direito igualmente em sua dimensão individual e social.

Outrossim, a propriedade no seu âmbito individual inclui, além dos bens corpóreos, direitos patrimoniais que se relacionam com os custos da vida pessoal ou com a liberdade profissional da pessoa. Por outro lado, a propriedade na sua dimensão social assume o dever de promoção social, no sentido de que suas modalidades e interpretações devem garantir e promover os valores sobre os quais se fundamenta a ordem jurídica.¹⁷

Por sua vez, a configuração do sistema tributário no Estado Democrático de Direito é delineada com suporte na dinâmica das bases tributáveis, as quais impõem parâmetros constitucionais para a ordem tributária, dando início a um processo de uniformização jurídica tendente à contestação dos excessos intervencionistas do Estado, favorecendo os ideais do livre mercado e da livre iniciativa.

Nessa linha, a Constituição confere proteção ao direito de propriedade e estabelece limitações constitucionais ao poder de tributar, cujas normas têm como objetivo evitar que o Estado se exceda no exercício deste poder. Por conseguinte, as limitações ao poder de tributar correspondem ao conjunto de princípios e regras disciplinadores da definição e do exercício da competência tributária.

Tais normas, entretanto, possuem caráter subjetivo no concernente aos seus limites materiais, o que obriga à proporcionalidade e à razoabilidade.¹⁸ Em razão disso, as normas que impõem limites ao poder de tributar do Estado são interpretadas reiteradamente, não constituindo um único limite para as diversas situações.

Daí a importância de analisar o direito de propriedade em face da tributação, sob a concepção de um direito fundamental, garantido constitucionalmente em sua dimensão individual, social e econômica.

3 A PROTEÇÃO AO DIREITO DE PROPRIEDADE EM FACE DA TRIBUTAÇÃO NO ESTADO CONSTITUCIONAL

A Constituição Federal de 1988 inaugurou um momento jurídico calcado em valores mais elevados, elencando a dignidade da pessoa humana como um fundamento do Estado Democrático de Direito, ao mesmo tempo em que preconiza a livre iniciativa e enseja capitalismo ético, cujo objetivo é a inibição da superexploração entre pessoas.

Por sua vez, a dignidade da pessoa humana, bem definida por Ingo Sarlet, na condição de valor, pressupõe o reconhecimento e proteção dos direitos fundamentais em todas as suas dimensões. Além de ser considerada o núcleo essencial de todo o ordenamento jurídico e impor limites à atuação do Estado, institui-lhe deveres.¹⁹

Para esse autor, a atividade estatal passa a implicar a obrigação de o Estado não interferir na esfera individual nas situações em que sua ingerência possa obstar a dignidade humana, além de ensejar o dever de o Estado intervir contra agressões à dignidade.

Nessa diretriz, direito de propriedade passa a consubstanciar uma dimensão inerente à dignidade da pessoa humana. Mais do que isso, tal direito assume a condição de um direito fundamental, traduzindo-se num direito de liberdade.²⁰

Como se vê, os ideais do Estado Democrático de Direito repercutiram sobre o conceito de propriedade, consagrando-a como um direito fundamental individual, ao lado do direito à vida, à liberdade, à igualdade e à segurança, dentre outros, no art. 5º, XXII e XXIII, da Constituição Federal de 1988.

De acordo com Paulo Gustavo Branco e Gilmar Ferreira Mendes, há uma ampliação da ideia de propriedade, tendo o direito de propriedade passado a ter relação com outros direitos, sobretudo, com a dignidade da pessoa humana.²¹ Nesse sentido, impende observar que, antes mesmo da Constituição de 1988, Aliomar Baleeiro, ao comentar sobre os efeitos do princípio da proibição de tributos confiscatórios, já aduzia que: “a Constituição faz da propriedade privada um atributo da personalidade humana e uma condição de progresso de todos os indivíduos [...]”.²²

A definição de propriedade foi objeto de mutação, dado que deixa de significar um elemento destinado a assegurar a subsistência e o poder de autodeterminação das pessoas, passando por um processo de constitucionalização da propriedade, uma releitura do seu conceito, desde o texto constitucional, tal como ocorre com os demais institutos do Direito Civil, bem como de outros ramos do Direito.

Ademais, o conceito constitucional de propriedade extrapola a noção privatística estrita de propriedade, abarcando outros valores patrimoniais, uma vez que a propriedade passa a ser prevista também como um dos princípios da ordem econômica, impondo ao Estado o dever de respeitar a propriedade dos agentes (art. 170, incisos II e III, CF/88). Desse modo, a propriedade privada é delineada expressamente com contornos sociais e econômicos.

Como não poderia deixar de ser, a dinâmica da propriedade infligiu transformações sobre o sistema tributário, havendo uma redefinição do papel intervencionista do Estado e dos seus modos de financiamento. Destarte, o tributo passa a se fundamentar no princípio da igualdade fiscal, expressão específica do princípio constitucional da igualdade, consubstanciando a igualdade material e não apenas a igualdade formal.²³

É certo que o Estado é financiado por meio da participação fiscal no sucesso econômico privado.²⁴ O Estado utiliza a propriedade privada para suprir a demanda financeira necessária para realizar as atividades da Administração Pública. Como bem esclarece Klaus Tipke, “sem impostos e contribuintes não há como construir um Estado, nem o Estado de Direito nem muito menos algum Estado Social”.²⁵

Deve-se atentar, entretanto, para o fato de que os direitos e garantias fundamentais precisam ser protegidos do poder de tributar estatal. O Estado necessita se empenhar para que tais princípios prevaleçam diante do Direito Tributário, pois o Poder Público também deve servir de instrumento para a garantia e promoção das liberdades e dos direitos fundamentais contra a tributação abusiva.

Isso porque a relação entre os diversos princípios fundamentais funciona de maneira recíproca. Daí o direito de liberdade serve como defesa à propriedade privada, ao mesmo tempo em que, fundamenta a economia de mercado livre e, por sua vez, também é basilar para a concepção do Estado feito guardião das liberdades fundamentais garantidas pela Constituição.²⁶

Celso de Barros Correia Neto e Liziane Angelotti Meira esclarecem que os direitos fundamentais oferecem um limite e um objetivo a serem perseguidos diante das diferentes dimensões do direito de propriedade. Aquele é a dimensão privada e particular da propriedade, na qual se vê a propriedade como um direito contra todos, e este é a dimensão coletiva ou social da propriedade, a qual impõe limites ao próprio direito de propriedade.²⁷

É certo que o Estado Democrático de Direito integra valores e diretrizes que estabelecem correlação entre os direitos e garantias fundamentais, individuais e sociais, e o direito tributário. Este fato demonstra que o Texto Constitucional contém dois grupos de normas aparentemente contraditórias, apesar de que, na realidade, tais normas possuem uma inter-

relação de dependência, de um lado, os direitos e garantias fundamentais consagram o direito de liberdade, o direito de propriedade e a livre iniciativa, dentre outros direitos individuais e, por outro, a Constituição autoriza subtrair, mediante a tributação, a renda, o capital e o patrimônio.²⁸

Cumpra mencionar que a jurisprudência do Tribunal Constitucional alemão vem apontando que os tributos interferem, inclusive, na liberdade geral de ação, em especial, no desenvolvimento da personalidade individual na esfera jurídico-patrimonial, limitando o poder de disposição e a capacidade de utilização do patrimônio pelo particular. Suscita-se, entretanto, a ideia de que os direitos de liberdade somente podem ser limitados pelos tributos à medida que possa ser conservado o núcleo essencial do sucesso patrimonial privado.²⁹

Nesse mesmo sentido, Humberto Ávila explica as duas dimensões normativas dos direitos de liberdade e de propriedade. A primeira é principiológica, a qual estabelece o dever de buscar um ideal de disponibilidade do patrimônio jurídico particular. A segunda é a limitação ao poder de tributar, cujo objetivo é impor ao Poder Público a adoção de condutas capazes de proporcionar a liberdade e a propriedade.³⁰

Designadamente, o direito de propriedade ganha ênfase num Estado capitalista, tendo-se em vista que a proteção à propriedade privada se constitui imprescindível para o desenvolvimento deste modelo de economia, ora adotado pelo sistema constitucional brasileiro.

Aliás, os princípios constitucionais que garantem o desenvolvimento da economia capitalista, em especial, os direitos de liberdade, de propriedade e de livre iniciativa coexistem com outros princípios, igualmente constitucionais, que obrigam a pessoa a participar do custeio e financiamento do Estado e dos serviços públicos, resultando numa suposta oposição entre os interesses públicos e privados, obrigando-se ao princípio da proporcionalidade com a pretensão de resguardar o direito fundamental de propriedade.

4 OS LIMITES AO PODER DE TRIBUTAR NA CONTEMPORANEIDADE: CONCEITO EM ELABORAÇÃO

Como já frisado, a propriedade no Estado Democrático de Direito assume conotação de direito fundamental em todas as suas dimensões, transformando o próprio conceito de tributação. Consoante Heleno Tôrres, “o direito tributário apresenta-se na atualidade como ramo jurídico totalmente submetido aos princípios do direito constitucional, [...] completamente subordinado ao princípio *nullum tributum sine legem*, seu fundamento estrutural [...]”.³¹

A Carta Magna trouxe um Sistema Constitucional Tributário (arts. 145 a 162, CF/88), no qual se consubstanciam os princípios gerais do Direito Tributário, as limitações ao poder de tributar, além das regras de competência da União, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal.

Dentre estes, contudo, ater-se-á, neste estudo, apenas as normas que funcionam como limites à intervenção tributária (arts. 150 a 152, CF/88), cujo enfoque será voltado somente para a tributação patrimonial, significando que não se abrangerá a tributação sobre serviços e consumo, tendo em vista a intenção de garantir o direito de liberdade e da propriedade privada.

Assim, antes de tudo, impende observar que a tributação tem duas funções principais. A primeira é a repartição entre o público e o privado, consistindo em quantificar qual a proporção dos recursos da sociedade ficará sob o controle do governo para ser gasto de acordo com procedimentos de decisão coletiva, e qual proporção será deixada, na qualidade de propriedade pessoal, sob o arbítrio dos particulares. A segunda é distribuição, um dos fatores determinantes do modo de divisão do produto social entre as pessoas, tanto sob a configuração de propriedade privada quanto sob a modalidade de benefícios fornecidos pela ação pública.³²

Por essa razão, na inteligência de Humberto Ávila, o sistema tributário brasileiro mantém conexão com os princípios e garantias fundamentais previstos direta ou indiretamente na Constituição, indicando que tem entre seus objetivos a garantia da liberdade e da propriedade. Outrossim, a relação tributária é delineada como relação obrigacional, que, por sua vez, se traduz em prestações patrimoniais e não patrimoniais, ou seja, possui efeitos patrimoniais decorrentes da apropriação sobre a propriedade privada, bem como tem efeitos comportamentais.³³

O autor exprime a ideia de que o princípio da dignidade humana tem eficácia indireta sobre as relações obrigacionais tributárias que possuem efeitos patrimoniais, portanto, deve haver coerência entre a tributação, a dignidade humana e os direitos fundamentais de liberdade, tendo em vista garantir aos cidadãos o exercício da sua propriedade, bem como sua livre iniciativa.

Num primeiro momento, tendeu-se a considerar que a garantia da propriedade se resumia na proteção dos direitos patrimoniais concretos e individuais reconhecidos pela ordem jurídica. Depois se sustentou, entretanto, o entendimento de que a tributação do Estado deve garantir a subsistência da propriedade. Nesses termos, o imposto que invade esta esfera constitui confisco.³⁴

Desse modo, a Carta Constitucional brasileira elege direitos e garantias fundamentais relativos à tributação, especialmente, com finalidade de proteger o núcleo essencial de liberdades, além de impor normas para limitar o poder de tributar.

Os direitos fundamentais de liberdade e de propriedade limitam o poder de tributar com o propósito de proteger dos impostos, o cidadão, já que as leis tributárias restringem tais direitos, independentemente da vontade pessoal. Paul Kirchhof vai além, ao acentuar que a tributação se imiscui no direito de liberdade econômica individual, influenciando o contribuinte desde a fase da formação de sua vontade, delimitando, inclusive, a liberdade individual pela intenção de evitar a tributação.³⁵

Na verdade, há uma relação de dependência entre o sistema tributário e as normas constitucionais, existindo, acima de tudo, uma vinculação entre o sistema tributário e os direitos fundamentais de liberdade e de propriedade. Isso porque o Estado, por meio da tributação, interfere na liberdade e na propriedade privada, uma vez que é financiado por esta; entretanto, paradoxalmente, os direitos de liberdade e de propriedade necessitam da proteção estatal, pois não subsistem por si.

Dessa maneira, ainda que a liberdade e a propriedade sejam direitos constitucionalmente constituídos, perfazendo um conjunto de princípios e regras de acesso e de exclusão, é preciso que haja intervenção do Estado para assegurar o exercício de tais direitos. De acordo com Stephen Holmes e Cass R. Sunstein, “*Sin un gobierno capaz de dictar esas reglas y obligarnos a cumplirlas, no tendríamos derecho a usar, disfrutar, destruir o disponer de las cosas que poseemos*”.³⁶

As limitações ao poder de tributar correspondem ao conjunto de princípios e regras disciplinadores da definição e do exercício da competência tributária, entretanto, tais normas possuem caráter subjetivo no concernente aos seus limites materiais, carecendo de interpretação constante.³⁷ Assim, a fronteira tributária é variável, sempre em elaboração.

Com arrimo nesse pressuposto, o princípio do não confisco (art. 150, IV, CF/88) aparece como uma das limitações ao poder de tributar. Isso porque a tributação acarreta a perda de parte da propriedade do contribuinte, já que os tributos, *prima facie*, transferem parte da propriedade do particular para o Estado. Desse modo, o princípio em comento, atua como garantia material dos cidadãos contra o excesso de tributação, constituindo fundamental instrumento de proteção aos direitos e às garantias individuais dos brasileiros.

Neste particular, em 1951, Orozimbo Nonato, na época ministro do Supremo Tribunal Federal, ainda sob a vigência da Constituição de 1946, julgou inconstitucional a elevação em

1.000% do imposto de licença sobre as cabines de banho, realizada pelo Município de Santos. Para tanto, fundamentou-se na proibição do excesso de tributação em favor da liberdade do exercício da profissão, reconhecendo, desde então, que há limites constitucionais ao poder de tributar.³⁸

Seguindo esse entendimento, o Supremo Tribunal Federal considerou abusiva as multas punitivas, as quais são aplicadas em situações em que se verifica o descumprimento voluntário da obrigação tributária prevista na legislação pertinente, quando arbitradas acima do montante de 100% do valor do tributo, conferindo-lhes, assim, natureza confiscatória, por interferirem no núcleo essencial dos direitos fundamentais de liberdade e de propriedade.^{39 40}

Efetivamente, a proibição do excesso, atualmente, é alinhada, sobretudo, à proporcionalidade e à liberdade econômica (art. 1º e 5º, LIV c/c art. 170, P.U., ambas, CF/88), tendo sido reconhecido um limite implícito ao poder de tributar com o objetivo de preservar, mormente, a capacidade contributiva do cidadão.

O princípio da capacidade contributiva (art. 145, §1º, CF/88), correlacionado ao princípio da vedação ao confisco, indica que a tributação sobre o patrimônio não deve incidir sobre o que não é considerado riqueza, pois, caso contrário, violaria o direito de propriedade do contribuinte. Para Tipke, a proibição do confisco constitui-se óbvio para um Estado fundado na economia de mercado e na propriedade privada, haja vista que o confisco pode aniquilar a própria fonte de custeio.⁴¹

O ministro Celso de Melo, ao invocar o princípio do não confisco, esclarece que, a identificação do efeito confiscatório deve ser realizada mediante a apuração da capacidade contributiva, considerando-se o montante da riqueza da pessoa, restando configurado o caráter de determinado tributo quando este “afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte”. Por fim, o poder tributário do Estado está condicionado ao princípio da proporcionalidade.⁴²

Com isso, ganha força a progressividade, critério baseado na utilidade da riqueza, significando que a carga tributária sobre o patrimônio é majorada à medida que a riqueza tributária aumenta, isto é, quanto maior a riqueza, maior a tributação incidente sobre esta, como explica Thomas Piketty: “um imposto é progressivo, quando sua taxa é mais alta para os mais ricos (aqueles que possuem uma renda, um capital ou o consumo mais elevado terão um imposto progressivo para a renda, capital ou o consumo) e mais baixa para os humildes”.⁴³ Para o autor, o imposto progressivo sobre a riqueza individual, apoiado na propriedade privada e na concorrência, permite o controle do capitalismo.

Em decorrência desse paradoxo, suscita-se a instituição do imposto sobre as grandes fortunas, já que, embora esteja previsto na Constituição Federal do Brasil (art. 153, VII, CF/88), não foi regulamentado até então, como explica Hugo de Brito Machado ao abordar o tema, “o imposto sobre grandes fortunas é um caso raríssimo de competência tributária não exercida. Embora autorizada a sua criação desde o advento da Constituição de 1988 até agora não votou a lei complementar necessária para definir o que se deve entender como grande fortuna”.⁴⁴

De acordo com Denise Lucena Cavalcante, já é certo que, no Brasil, a tributação progressiva sobre o patrimônio não tem sido suficiente para diminuir a concentração de riquezas, as quais ensejam grandes desproporções socioeconômicas, o que indica a imprescindibilidade da aplicação imediata do imposto sobre as grandes fortunas.⁴⁵

Para a autora, não há óbice jurídico à instituição do imposto sobre grandes fortunas no Brasil, todavia, deve ser precedido de estudo técnico rigoroso, para que seja adequado à realidade econômica nacional.

Assim, com supedâneo na noção que o Estado é financiado pelos tributos, parece óbvio que a instituição do imposto sobre grandes fortunas constitui alternativa para elevar a arrecadação de tributos no Brasil, sem que seja comprometida a capacidade contributiva do indivíduo.

Destarte, conclui-se que, dentro de um sistema de acumulação de riquezas e capital, quando o funcionamento do Estado depende da obtenção dos rendimentos dos impostos, sobrepõem-se entraves à sua capacidade de promoção da justiça fiscal.⁴⁶ Ocorre que, em particular, suscita-se que o limite ao poder de tributar é a própria justiça fiscal, portanto, se o Estado for incapaz de propiciá-la, não há como se estabelecer uma medida a tributação.

Nesse sentido, Liam Murphy e Thomas Nagel defendem o argumento de que, no mundo contemporâneo, a tributação encontra-se atrelada à justiça fiscal. De tal modo, a justiça tributária não pode ser reduzida à imposição de alíquotas tributárias baseadas em algum princípio de sacrifício ou benefício. Segundo os autores, “[...] a justiça tributária tem de ser inserida no contexto de uma teoria global da justiça social e dos objetivos legítimos do governo [...]. Isso significa que os tributos não são apenas um método de pagamento pelos serviços públicos, servindo de instrumento para a realização da justiça.”⁴⁷

Sendo, portanto, a justiça fiscal limite ao poder de tributar, a tributação deve ser dirigida à regulação da cidadania, de seu conteúdo e alcance em uma sociedade. Na verdade, a relação tributária abrange o núcleo do pacto social, ou seja, da contribuição cidadã à manutenção de uma esfera pública e privada de liberdade e igualdade.

5 CONCLUSÃO

Ao decorrer da história da sociedade, os conceitos de propriedade e tributação transitaram por diversas transformações, as quais sempre estiveram correlacionadas diretamente às várias modalidades de organização política do Estado, encontrando-se, portanto, sempre atrelados à forma de governo, além de possuírem uma relação de dependência recíproca.

Certamente, há uma luta constante pelo poder e contra o poder do Estado, o que implica desequilíbrio das estruturas sociais e econômicas. Nesse sentido, os conceitos de liberdade, propriedade e tributação mantêm-se numa dinâmica pendular, porquanto, ora prevalecem os direitos de liberdade e de propriedade, ora prevalece o poder de tributar do Estado.

O Estado Democrático de Direito tende a privilegiar os direitos e garantias fundamentais, assumindo o dever de garantir o direito de propriedade, tanto na sua dimensão individual como na sua dimensão socioeconômica.

Assim, o Estado passa a ter o dever de proteger a propriedade individual, implicando na obrigação de não interferir na esfera individual nas situações que sua ingerência possa afetar à dignidade humana, ao mesmo tempo em que deve garantir que a propriedade cumpra sua função social.

Mais que isso, o Estado, embora seja financiado por meio da participação fiscal no sucesso econômico privado, deve, acima de tudo, proteger os direitos e garantias fundamentais contra o próprio poder de tributar estatal. O Estado precisa, pois, garantir que o direito de propriedade, em sua concepção moderna, prevaleça diante da tributação.

Em síntese, o Ser Estatal tem o dever de garantir o direito de propriedade como propriedades individual, social e econômica.

Nessa diretriz, apesar do papel intervencionista do Estado e dos seus modos de financiamento, o direito fundamental de propriedade impõe limites ao poder de tributar do Estado com o propósito de proteger a pessoa da tributação excessiva e confiscatória, já que as leis tributárias restringem tais direitos, independentemente da vontade individual.

A propósito, os direitos e garantias fundamentais relativos à própria tributação, previstos expressamente na Constituição Federal de 1988, reforçam este entendimento, uma vez que têm a finalidade de proteger o núcleo essencial de liberdades das pessoas, impondo normas para limitar o poder de tributar.

Com isso, ao mesmo tempo em que a Constituição confere proteção aos direitos de liberdade e propriedade, estabelece limitações igualmente constitucionais ao poder de tributar, cujas normas têm como objetivo evitar que o Estado se exceda no exercício deste poder.

Nessa perspectiva, o princípio do não confisco representa uma das limitações ao poder de tributar, atuando como garantia material dos cidadãos contra o excesso de tributação, tendo sido, inclusive, reconhecido um limite implícito ao poder de tributar com o objetivo de preservar, em especial, a capacidade contributiva da pessoa.

Aliás, o direito fundamental de propriedade limita o poder de tributar do Estado sob duas perspectivas. A primeira vai além do núcleo essencial dos direitos fundamentais de liberdade e de propriedade, pois esbarra na própria capacidade contributiva do contribuinte, já que esta deve ser preservada, com o objetivo de manter a fonte de custeio do próprio Estado. A segunda encontra-se atrelada à justiça fiscal. Isso porque a justiça fiscal se traduz no núcleo do pacto social, tal significando que serve de instrumento para a realização da justiça social e econômica.

Destarte, com suporte na concepção de que a justiça fiscal é um limite ao poder de tributar, uma vez que a justiça tributária alcança o meio-termo entre a ausência e o excesso de tributação, o Estado deve buscar o equilíbrio social e econômico por meio da intervenção fiscal.

Assim, como todo sistema jurídico justo, a elaboração do sistema tributário deve ser fundada nos princípios e garantias fundamentais estabelecidos na Constituição Federal de 1988, dentre os quais se destacam neste estudo a liberdade, a igualdade e a propriedade.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BARROSO, Luís Roberto. **O constitucionalismo democrático no Brasil**: crônica de um sucesso imprevisto. Disponível em: <<http://www.luisrobertobarroso.com.br/wp-content/uploads/2013/05/O-constitucionalismo-democratico-no-Brasil.pdf>>. Acesso em: 9 maio 2017.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010.

BONAVIDES, Paulo. **Do Estado liberal ao Estado social**. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de Direito Constitucional**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

BRITO, Miguel Nogueira de. **A justificação da propriedade privada numa democracia constitucional**. Coimbra: Almedina, 2007.

CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e análise econômica do Direito**. Rio de Janeiro: Campos jurídico, 2008.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CAVALCANTE, Denise Lucena. A tributação sobre a riqueza volta à cena: o imposto sobre grandes fortunas no Brasil, p. 682-693. In: **Direito, economia e política**: Ivens Gandra, 80 anos do humanismo. PASIN, João Bosco Coelho; PINTO; Felipe Chiarello de Souza; SIQUEIRA NETO; José Francisco (Org.) São Paulo: Instituto dos Advogados de São Paulo – IASP, 2015.

CORREIA NETO, Celso de Barros; MEIRA, Liziane Angelotti. In: **Tributação e direitos fundamentais**: conforme a jurisprudência do STF e do STJ. BRANCO, Paulo Gonet; CORREIA NETO, Celso de Barros; MEIRA, Liziane Angelotti (Coord.) São Paulo: Saraiva, 2012.

FALCÃO, Maurin Almeida. **A construção doutrinária e ideológica do tributo**: do pensamento liberal e social democrata à pós-modernidade. Disponível em: <<https://view.officeapps.live.com/op/view.aspx?src=http%3A%2F%2Fwww.ucb.br%2Fsites%2F000%2F90%2FAConstrucaoDoutrinariaeIdeologicadoTribu.doc>>. Acesso em: 07 maio 2017.

FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito**: técnica, decisão, dominação. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. *El costo de los derechos. Por qué la libertad depende de los impuestos*. Trad. de Stella Mastrangelo. Buenos Aires: Siglo veintiuno, 2011.

KIRCHHOF, Paul. **Tributação no Estado Constitucional**. Trad. Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2012.

MARMELSTEIN, George. **Curso de direitos fundamentais**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

MATIAS, João Luis Nogueira. **A função social da empresa e a composição de interesses na sociedade limitada**. Tese de doutorado em Direito Comercial. – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em:

<www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/.../Dissertacao_Joao_Luis_Nogueira_Matias.pdf>. Acesso em: 06 maio 2017.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**: os impostos e a justiça. Trad. Marcelo Brandão Cipolia. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Livraria Almedina, 1998.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Da interpretação e da aplicação das leis tributárias**. 2. ed. São Paulo: RT, 1965.

PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Trad. de Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

POLANYI, Karl. **A grande transformação**: as origens de nossa época, Trad. Fanny Wrabel. 2. ed. Rio de Janeiro: Compus, 2000.

SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988**. 9. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

SIQUEIRA, Marcelo Sampaio. **Direito de construir**: perfil constitucional e restrições. Curitiba: Juruá, 2012.

SMITH, Adam. **A riqueza das nações**. Trad. Alexandre Amaral Rodrigues e Eunice Ostrensky. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **RE 636.94, rel. min. Luiz Fux**. Disponível: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5581480>>. Acesso em: 11 maio 2017.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **RE n. 18.331, rel. ministro Orozimbo Nonato**. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=119904>>. Acesso em: 11 maio 2017.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 748.257, rel. min. Ricardo Lewandowski**. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/23961080/agreg-no-recurso-extraordinario-re-748257-se-stf/inteiro-teor-111847714?ref=juris-tabs>>. Acesso em: 12 maio 2017.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Medida cautelar na ação direta de inconstitucionalidade n. 855-2, rel. min. Sepúlveda Pertence**. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/749526/medida-cautelar-na-acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-mc-855-pr/inteiro-teor-100465719?ref=juris-tabs#>>. Acesso em: 11 maio 2017.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Medida cautelar na ação direta de inconstitucionalidade n. 2010, rel. min. Celso de Melo**. Disponível em:

<<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/738683/medida-cautelar-na-acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-mc-2010-df>>. Acesso em: 12 maio 2017.

TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 2012.

TÔRRES, Heleno. **Direito Tributário e Direito Privado**. São Paulo: RT, 2003.

WALLERSTEIN, Immanuel. **Capitalismo histórico e civilização capitalista**. Trad. Renato Aguiar; revisão de tradução César Benjamin e Immanuel Wallerstein. Rio de Janeiro: Contraponto, 2001.

¹ BONAVIDES, Paulo. **Do Estado liberal ao Estado social**. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 30-33.

² NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Da interpretação e da aplicação das leis tributárias**. 2. ed. São Paulo: RT, 1965, p. 95.

³ SIQUEIRA, Marcelo Sampaio. **Direito de construir**: perfil constitucional e restrições. Curitiba: Juruá, 2012, p. 30.

⁴ MARMELSTEIN, George. **Curso de direitos fundamentais**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 31-33.

⁵ WALLERSTEIN, Immanuel. **Capitalismo histórico e civilização capitalista**. Trad. Renato Aguiar, revisão de tradução César Benjamin e Immanuel Wallerstein. Rio de Janeiro: Contraponto, 2001, p. 13.

⁶ SIQUEIRA, Marcelo Sampaio. **Direito de construir**: perfil constitucional e restrições. Curitiba: Juruá, 2012, p. 28-29.

⁷ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Livraria Almedina, 1998, p. 449-450.

⁸ SMITH, Adam. **A riqueza das nações**. Trad. Alexandre Amaral Rodrigues e Eunice Ostrensky. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 485.

⁹ FALCÃO, Maurin Almeida. **A construção doutrinária e ideológica do tributo**: do pensamento liberal e social democrata à pós-modernidade. Disponível em: <<https://view.officeapps.live.com/op/view.aspx?src=http%3A%2F%2Fwww.ucb.br%2Fsites%2F000%2F90%2FAConstrucaoDoutrinariaeIdeologicadoTribu.doc>>. Acesso em: 07 maio 2017, p. 2-3.

¹⁰ POLANYI, Karl. **A grande transformação**: as origens de nossa época. Trad. Fanny Wrabel. 2. ed. Rio de Janeiro: Compus, 2000, p. 52.

¹¹ FALCÃO, Maurin Almeida. **A construção doutrinária e ideológica do tributo**: do pensamento liberal e social democrata à pós-modernidade. Disponível em: <<https://view.officeapps.live.com/op/view.aspx?src=http%3A%2F%2Fwww.ucb.br%2Fsites%2F000%2F90%2FAConstrucaoDoutrinariaeIdeologicadoTribu.doc>>. Acesso em: 07 maio 2017, p. 13.

¹² CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, p. 436.

¹³ MATIAS, João Luís Nogueira. **A função social da empresa e a composição de interesses na sociedade limitada**. Tese de doutorado em Direito Comercial. – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: <www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/.../Dissertacao_Joao_Luis_Nogueira_Matias.pdf>. Acesso em: 06 maio 2017, p. 33.

¹⁴ BARROSO, Luís Roberto. **O constitucionalismo democrático no Brasil**: crônica de um sucesso imprevisto. Disponível em: <<http://www.luisrobertobarroso.com.br/wp-content/uploads/2013/05/O-constitucionalismo-democratico-no-Brasil.pdf>>. Acesso em: 09 maio 2017, p. 1-2.

¹⁵ MARMELSTEIN, George. **Curso de direitos fundamentais**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 37.

¹⁶ BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 31. ed. Atual. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 589.

¹⁷ BRITO, Miguel Nogueira de. **A justificação da propriedade privada numa democracia constitucional**. Coimbra: Almedina, 2007, p. 809.

¹⁸ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **RE 636.94, rel. min. Luiz Fux**. Disponível: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5581480>>. Acesso em: 11 maio 2017.

¹⁹ [...] a dignidade da pessoa humana é simultaneamente limite e tarefa dos poderes estatais e, no nosso sentir, da comunidade em geral, de todos e de cada um, condição dúplice esta que também aponta para uma paralela e conexão defensiva e prestacional da dignidade [...] Como tarefa (prestação) imposta ao Estado, a dignidade da pessoa reclama que este guie as suas ações tanto no sentido de preservar a dignidade existente, quando objetivando a promoção da dignidade, especialmente criando condições que possibilitem o pleno exercício e fruição da

dignidade[...]. (SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988**. 9. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 58).

²⁰ SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na constituição federal de 1988**. 9. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 107-108 e 132.

²¹ BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de Direito Constitucional**. 10. ed. Rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 323 e seguintes.

²² BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. Atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 901.

²³ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina. 1998, p. 435.

²⁴ KIRCHHOF, Paul. **Tributação no Estado Constitucional**. Trad. Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 13.

²⁵ TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 2012, p. 13.

²⁶ FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 114.

²⁷ CORREIA NETO, Celso de Barros; MEIRA, Liziane Angelotti. Notas de apresentação. In: **Tributação e direitos fundamentais: conforme a jurisprudência do STF e do STJ**. BRANCO, Paulo Gonet; CORREIA NETO, Celso de Barros; MEIRA, Liziane Angelotti (Coord.) São Paulo: Saraiva, 2012, p. 16.

²⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. Atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 901.

²⁹ KIRCHHOF, Paul. **Tributação no Estado Constitucional**. Trad. Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 67.

³⁰ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 398.

³¹ TÔRRES, Heleno. **Direito Tributário e Direito Privado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 47.

³² MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

³³ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 393-394.

³⁴ BRITO, Miguel Nogueira de. **A justificação da propriedade privada numa democracia constitucional**. Coimbra: Almedina, 2007, p. 819-820.

³⁵ KIRCHHOF, Paul. **Tributação no Estado Constitucional**. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 13-14.

³⁶ HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **El costo de los derechos. Por qué la libertad depende de los impuestos. Siglo veintiuno**. Trad. de Stella Mastrangelo. Buenos Aires: Siglo veintiuno, 2011, p. 81. Tradução livre: "Sem um governo capaz de ditar regras e nos obrigar a cumpri-los, não teríamos direito de usar, disfrutar, destruir ou dispor das coisas que possuímos".

³⁷ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **RE 636.94, STF, rel. min. Luiz Fux**. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5581480>>. Acesso em: 11 maio 2017.

³⁸ [...] os direitos fundamentais, que asseguram as liberdades individuais, entre os quais se inclui o exercício de qualquer profissão, comércio e indústria, constituem uma implícita limitação ao poder de tributar do Estado, no concernente à criação de impostos exagerados, vedando, por consequência, que a administração, por meio de tributos excessivos, possa tolher, cercear ou dificultar o pleno exercício dos direitos básicos conferidos ao cidadão.

³⁹ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **AI 851.038 AgR, rel. min. Roberto Barroso; RE 602.686 AgR-segundo, rel. min. Roberto Barroso; RE 523.471 AgR, rel. min. Joaquim Barbosa**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/constituicao/artigobd.asp?item=%201420>>. Acesso em: 11 maio 2017.

⁴⁰ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 748.257, rel. min. Ricardo Lewandowski**. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/23961080/agreg-no-recurso-extraordinario-re-748257-se-stf/inteiro-teor-111847714?ref=juris-tabs>>. Acesso em: 12 maio 2017.

⁴¹ TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 2012, p. 47-49.

⁴² SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Medida cautelar na ação direta de inconstitucionalidade n. 2010-2, rel. min. Celso de Melo**. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/738683/medida-cautelar-na-acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-mc-2010-df>>.

Acesso em: 12 maio 2017.

⁴³ PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Trad. de Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 482.

⁴⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 345-346.

⁴⁵ CAVALCANTE, Denise Lucena. A tributação sobre a riqueza volta à cena: o imposto sobre grandes fortunas no Brasil, p. 682-693. In: **Direito. Economia e política: Ivens Gandra, 80 anos do humanismo**. PASIN, João Bosco

Coelho; PINTO; Felipe Chiarello de Souza; SIQUEIRA NETO; José Francisco (Org.) São Paulo: Instituto dos Advogados de São Paulo – IASP, 2015, p. 690-692.

⁴⁶BRITO, Miguel Nogueira de. **A justificação da propriedade privada numa democracia constitucional**. Coimbra: Almedina, 2007, p. 829.

⁴⁷ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**: os impostos e a justiça. Trad. Marcelo Brandão Cipolla São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 53.