



Centro Universitário de Brasília
Faculdade de Ciências Jurídicas e de Ciências Sociais - FAJS
Curso de Direito

YURI FREITAS CARVALHO MACHADO CUNHA

*A IMPOSSIBILIDADE DE SE ESTABELEECER CRITÉRIO MATEMÁTICO
PARA A CARACTERIZAÇÃO DE TRIBUTO COM EFEITO CONFISCATÓRIO*

Brasília
2012

YURI FREITAS CARVALHO MACHADO CUNHA

*A IMPOSSIBILIDADE DE SE ESTABELEECER CRITÉRIO MATEMÁTICO
PARA A CARACTERIZAÇÃO DE TRIBUTO COM EFEITO CONFISCATÓRIO*

Monografia apresentada ao Centro
Universitário de Brasília – UniCEUB
como exigência para a conclusão do
curso de Direito da Faculdade de
Ciências Jurídicas.

Orientador: Sérgio Antônio Ferreira Victor

Brasília

2012

RESUMO

O presente estudo tem por escopo demonstrar a impossibilidade de se estabelecer ou criar critérios matemáticos para estampar a utilização de um tributo com efeito de confisco. Para tanto, faz-se indispensável delimitar o significado e o conteúdo da expressão "tributo com efeito de confisco", conforme expressamente consignado no artigo 150, inciso IV da Constituição Federal Brasileira de 1988 e, após, relacioná-lo com as demais garantias fundamentais e outros princípios constitucionais tributários. Como resultado, uma vez delineado o alcance e os contornos do princípio do não-confisco, repela-se qualquer hipótese de simples análise aritmética com o propósito de se definir um tributo como confiscatório.

Palavras-chave: Tributo. Princípio do Não-confisco. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar.

ABSTRACT

This study has the goal to demonstrate the impossibility of establishing or creating mathematical standards in order to stamp a tax with confiscatory effects. For that, it is indispensable to delimitate the meaning and the content of the expression "tax with confiscatory effects", conformingly to what is expressed on the article 154, clause IV of the Constitution of the Federative Republic of Brazil and, thereafter, relate it with fundamental guaranties and other constitutional principles regarding taxation. As a result, once delineated the range and the boundaries of the principle of no confiscation, it is repelled any hypothesis of simple arithmetic analysis with the purpose of defining a tax as confiscatory.

Key-words: Tax. Principle of No Confiscation. Constitutional Limitations to the Tax Power.

SUMÁRIO

| | |
|---|----|
| INTRODUÇÃO..... | 04 |
| | |
| CAPÍTULO I – O CONTEÚDO DA EXPRESSÃO “TRIBUTO COM EFEITO DE CONFISCO..... | 06 |
| I.1 Da acepção jurídica dos termos “tributo” e “confisco” | 07 |
| I.2 O significado do princípio do não-confisco tributário..... | 12 |
| | |
| CAPÍTULO II – O PRINCÍPIO DA NÃO-CONFISCATORIEDADE TRIBUTÁRIA EM FACE DAS GARANTIAS FUNDAMENTAIS E DOS DEMAIS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS..... | 16 |
| II.1 Da indissociabilidade entre a proibição de tributação confiscatória, as garantias fundamentais e os demais princípios constitucionais tributários..... | 16 |
| II.2 As garantias fundamentais e os princípios constitucionais tributários que influenciam a aplicação do princípio do não-confisco..... | 20 |
| | |
| CAPÍTULO III – O ACERTO LEGISLATIVO E JURISPRUDENCIAL AO NÃO ESTABELECEM PARÂMETROS ARITMÉTICOS PARA A CARACTERIZAÇÃO DE TRIBUTO CONFISCATÓRIO..... | 36 |
| III.1 Da fixação de tetos limitadores da tributação em tribunais estrangeiros e as propostas no Direito Brasileiro..... | 36 |
| III.2 Da impossibilidade de se estabelecer critérios matemáticos para a caracterização de tributo com efeito de confisco..... | 40 |
| | |
| CONCLUSÃO..... | 53 |
| | |
| REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS..... | 57 |

INTRODUÇÃO

O Direito Tributário, por si só, já se qualifica como tema de relevância ímpar no cotidiano sob qualquer ponto de vista - político, social ou econômico -, na medida em que se constituem os tributos a própria fonte de subsistência de um Estado Democrático de Direito.

Os tributos, ademais, qualificam-se como eficazes meios de distribuição de riquezas com vistas à promoção do bem-estar social, assim como instrumento imprescindível para a consecução da atividade e do desenvolvimento econômicas de um país.

A definição do conceito e do alcance do princípio da vedação à utilização de tributo com efeito de confisco, consagrado no art. 150, inciso IV da Constituição Federal de 1988, é de interesse de toda a sociedade – e não só dos operadores do Direito -, porquanto, utilizando-se da célebre frase de Benjamin Franklin, só há duas certezas na vida: a morte e os impostos¹.

Trata-se, desse modo, de pesquisa na qual se discorrerá acerca da impossibilidade de se estabelecer critérios matemáticos para a caracterização de tributo com efeito de confisco.

O princípio da não-confiscatoriedade constitui-se, pois, em uma das garantias da “Limitação ao Poder de Tributar”, conforme a denominação dada pela própria Carta da República à Seção II, do Capítulo I (Do Sistema Tributário Nacional) do Título VI (Da Tributação e do Orçamento).

Diante da subjetividade do conceito de “tributo com efeito de confisco”, diversos debates doutrinários e jurisprudenciais daí se originaram em busca da melhor forma de se aplicar e materializar tal princípio em casos concretos.

Seria possível, pois, estabelecer critérios matemáticos – seja pelo legislador, seja pelo julgador – para se caracterizar ou descaracterizar um tributo com efeito de confisco?

¹ “In this world nothing can be said to be certain, except death and taxes”, escreveu Benjamin Franklin em carta enviada à Jean-Baptiste LeRoy em 13 de novembro de 1789.

Em virtude da indeterminação da expressão “tributo com efeito de confisco”, aliada à necessidade de se interpretar tal garantia conjuntamente com outros princípios constitucionais tributários e, ainda, com as garantias fundamentais, e levando-se em consideração o entendimento adotado pelo Supremo Tribunal Federal a respeito do tema, resulta evidente a impossibilidade da fixação de um parâmetro aritmético com o escopo de se definir objetivamente um tributo confiscatório.

Ademais, sempre que se tem notícia de iminentes reformas tributárias (as quais raramente ocorrem e, quando ocorrem, são pontuais), parte da doutrina normalmente se levanta e sustenta a necessidade de se impor um teto demarcatório da confiscatoriedade de uma exação.

Houve, inclusive, na década de 90, projeto de lei encaminhado ao Senado Federal em que se estipulava o teto da alíquota de certas exações em 50% sobre o valor de um bem na mesma incidência tributária.

O que realça ainda mais a controvérsia sobre o tema é, justamente, o fato de que em alguns países – tais como a Alemanha e a Argentina – tanto os legisladores quanto as respectivas Cortes Constitucionais vêm adotando critérios matemáticos para a objetivação numérica do princípio da não-confiscatoriedade.

Por todo o exposto, verifica-se que o tema em apreço é demasiadamente intrincado, requerendo prolongados e minuciosos estudos, pois o alcance do princípio do não-confisco é de extrema relevância tanto para contribuintes como para o Estado.

CAPÍTULO I – O CONTEÚDO DA EXPRESSÃO “TRIBUTO COM EFEITO DE CONFISCO”

A Constituição Federal Brasileira de 1988 dispôs, em seu texto, uma vultosa quantidade de regras e princípios pertinentes ao Direito Tributário e ao Sistema Tributário como um todo.

O Brasil, neste aspecto,

[...] inundou a Constituição com princípios e regras atinentes ao Direito Tributário. Somos, indubitavelmente, o país cuja Constituição é a mais extensa e minuciosa em tema de tributação. Este cariz, tão nosso, nos conduz a três importantes conclusões:

Primus - os fundamentos do Direito Tributário brasileiro estão enraizados na Constituição de onde se projetam altaneiros sobre as ordens jurídicas parciais da União, dos Estados e dos Municípios;

Secundus - o Direito Tributário posto na Constituição deve, antes de tudo, merecer as primícias dos juristas e dos operadores do Direito, porquanto é o texto fundante da ordem jurídico-tributária.

Tertius - as doutrinas forâneas devem ser recebidas com cautela, tendo em vista as diversidades constitucionais.²

Conforme o disposto no art. 150, inciso IV da Constituição Federal de 1988, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios utilizar tributo com efeito de confisco, “constituindo, pois, em uma das limitações do poder de tributar. É norma de restrição, endereçada primacialmente ao legislador, o qual, ao instituir tributos, deverá graduá-los sem expropriar.”³

Nas palavras de Humberto Ávila, “a competência do Estado para instituir tributos não abrange a competência para anular os direitos fundamentais do cidadão. O poder de instituir tributos inclui a obrigação de manter as atividades dos contribuintes.”⁴

O ministro Celso de Mello, por seu turno, destacou que:

A Constituição da República, ao disciplinar o exercício do poder impositivo do Estado, subordinou-o a limites insuperáveis, em ordem a impedir que fosse praticados, em detrimento do patrimônio privado e das atividades particulares e profissionais lícitas, excessos que culminassem por comprometer, de maneira arbitrária, o desempenho

² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 1-2.

³ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 908

⁴ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 324.

regular de direitos que o sistema constitucional reconhece e protege.⁵

Importante observar, ademais, o fato de que o princípio da não-confiscatoriedade atua, *prima facie*, sobre o aspecto quantitativo da hipótese de incidência tributária. O elemento quantitativo, por seu turno, consubstancia-se na base de cálculo e na alíquota. Vale dizer que é por meio deles que o legislador dimensiona o fato jurídico tributário, permitindo-se, assim, definir a quantia a ser paga pelo sujeito passivo a título de imposto.

De acordo com o jurista Estevão Horvath:

Quando se trata do princípio da vedação de confisco está-se referindo, do ponto de vista lógico-formal, à relação da atividade legiferante criadora ou majoradora de tributo com o critério quantitativo da regra-matriz de incidência tributária.

[...]

É lidando com este critério da regra-matriz de incidência tributária que se vai aferir a magnitude do tributo criado e aumentado e, por via de consequência, procurar-se saber se ele atinge as raias da confiscatoriedade.⁶

Antes de aprofundar-se na aplicação do referido princípio, porém, é válido examinar-se a redação dada ao dispositivo constitucional que o preceitua, qual seja, o inciso IV do artigo 150, com o propósito de se compreender a sua essência.

I.1 Da acepção jurídica dos termos “tributo” e “confisco”

Em primeiro plano, para que se alcance de maneira minimamente satisfatória o conteúdo da expressão “tributo com efeito de confisco” usado pelo legislador constituinte no art. 150, inciso IV, da Constituição Federal de 1988, há de se ter em mente, primeiramente, a acepção jurídica dos termos “tributo” e “confisco”.

É certo que ambas as palavras, apesar de aparentemente confundíveis se interpretadas sem a devida tecnicidade, têm significações

⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.010. Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil e União Federal. Relator: Ministro Celso de Mello. Acórdão publicado no Diário de Justiça do dia 12 de abril de 2002, p. 51.

⁶ Horvath, Estevão. *O princípio do não-confisco no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 38-39.

diametralmente opostas. Historicamente, muitas vezes confisco e tributo poderiam ser tidos como sinônimos, conforme leciona Ângela Pacheco:

Durante séculos o tributo foi visto como um dano, resultado de privilégios, injustiças e da necessidade de submissão do súdito ao soberano.

Isto era tão mais presente quando todos os poderes concentravam-se em mãos de um só homem: o soberano na Idade Média e o monarca absoluto na Idade Moderna.

Com o evoluir do Estado até os nossos dias e com a presença no mundo dos Estados Sociais Democratas este sentido foi-se modificando. De um lado diluiu-se a figura única do soberano na complexa máquina administrativa. Diluiu-se a responsabilidade pessoa de um, na responsabilidade de muitos que encarnavam a figura ideal do Estado.

De outro lado, tomou-se consciência do verdadeiro significado do Tributo: os cidadãos conferem ao Estado parcela de seu patrimônio para que este cumpra os objetivos que as constituições lhe conferem e confiam, principalmente quanto às necessidades básicas de saúde, educação, segurança, energia e transporte.⁷

O conceito legal de tributo fora estabelecido no art. 3º do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66), com o seguinte contorno: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

É plenamente pertinente ressaltar que esse dispositivo expressamente consignou que tributo, a despeito de sua compulsoriedade, não constitui sanção de ato ilícito, característica essa que se opõe invariavelmente ao caráter punitivo do confisco.

Sacha Calmon esclareceu que “a essência jurídica do tributo é ser prestação pecuniária compulsória em favor do Estado ou de pessoa por este indicada (parafiscalidade), que não constitua sanção de ato ilícito (não seja multa), instituída em lei (não decorrente de contrato).”⁸

⁷ PACHECO, Ângela. Limites à Grandeza das Sanções Tributárias e o Princípio da Proporcionalidade. In: REZENDE, Condorcet (Organizador). *Estudos Tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 80-81.

⁸ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense., 2004, p. 452.

O doutrinador asseverou, ainda, que “o conceito formulado da disposição do art. 3º do CTN, que tem o notável mérito de, pela cláusula excludente das obrigações que configuram sanção de ato ilícito, evitar a abrangência também das multas, as quais, doutra forma, ver-se-iam nele compreendidas.”⁹

Assim, depreende-se do texto legal que a relação jurídica tributária e, por conseguinte, a obrigação tributária surge de um evento lícito, cujo fato gerador será devidamente discriminado pela hipótese de incidência.

Leandro Paulsen, por sua vez, constatou que:

A Constituição Federal, ao estabelecer as competências tributárias, as limitações ao poder de tributar e a repartição de receitas tributárias, permite que se extraia de seu próprio texto qual o conceito de tributo por ela considerado.

Cuida-se de prestações em dinheiro exigidas compulsoriamente, pelos entes políticos, de quem revele capacidade contributiva ou que se relacione direta ou indiretamente à atividade estatal específica, com vista à obtenção de recursos para o financiamento de atividades ou fins realizados e promovidos pelo próprio Estado ou por terceiros no interesse público, com ou sem promessa de devolução.¹⁰

O Prof. Paulo de Barros Carvalho, ainda sobre a acepção do vocábulo “tributo”, aponta que existem seis significações diversas para tal termo, seja quando utilizado nos textos do direito positivo, nas manifestações doutrinárias ou nas exposições jurisprudenciais.

As significações seriam as seguintes:

- a) “tributo” como quantia em dinheiro;
- b) “tributo” como prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo;
- c) “tributo” como direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo;
- d) “tributo” como sinônimo de relação jurídica tributária;
- e) “tributo” como norma jurídica tributária
- f) “tributo” como norma, fato e relação jurídica.¹¹

Ao termo confisco, por outro lado, não foi dada definição, seja por norma constitucional, seja por norma infraconstitucional.

⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 464.

¹⁰ PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 10.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008, p. 620.

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 13. ed., 2000, p. 160.

Desse modo, a ausência de demarcação conceitual desse termo, pelo legislador, acabou por ocasionar calorosos debates acerca de seu conteúdo e real significado.

Luiz Felipe Silveira Delfini entende que confisco “é punição, pela qual se adjudicam ao fisco bens, por ato administrativo ou sentença, com supedâneo em lei”.¹²

De Plácido e Silva, por seu turno, em sua obra *Vocabulário Jurídico*, estatui que:

Em regra, pois, o confisco indica uma punição, decorre da evidência de crimes ou contravenções por uma pessoa, em virtude do que, além de outras sanções, impõe a lei a perda de todos ou parte dos bens em seu poder, em proveito do erário público.

Por esta forma, o confisco ou a confiscação pode ser total ou parcial.

Total ou geral quando abrange todo o patrimônio do condenado; parcial, quando somente incide sobre certa porção de bens.¹³

Sacha Calmon lecionou que “o conceito clássico de confisco operado pelo Poder do Estado empata com a apropriação da alheia propriedade sem contraprestação, pela expropriação indireta ou pela tributação.”¹⁴

A despeito de inúmeros autores haverem se arriscado a defini-lo, encontrando, por conseguinte, diversas maneiras de escrevê-lo, é ponto comum entre as definições o fato de o confisco estar intimamente vinculado à idéia de tomada ou apropriação compulsória de bens pelo Estado sem, contudo, existir a previsão de indenização.

Aquele que é expropriado, portanto, não será ressarcido do que lhe foi privado. A partir daí tem-se evidente e cristalino o cunho punitivo e sancionatório do confisco.

O confisco, inequivocamente, não se confunde com qualquer outro instituto que interfere no direito à propriedade, tais como a desapropriação e a requisição, ambas previstas no art. 5º, incisos XXIV e XXV, respectivamente, da

¹² DELFINI, Luiz Felipe Silveira. *Proibição de tributos com efeito de confisco*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 19.

¹³ SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. 14.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 199

¹⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 274.

atual Constituição Federal, porquanto em uma ou outra está assegurado ao proprietário o direito à indenização ulterior.

Segundo Maria Sylvia Di Pietro, “a requisição caracteriza-se por ser procedimento unilateral e auto-executório, pois independe da aquiescência do particular e da prévia intervenção do Poder Judiciário; é em regra oneroso, sendo a indenização *a posteriori*.”¹⁵

Consiste, desse modo, na utilização de bens ou de serviços particulares pela Administração, com o fito de atender à necessidades coletivas em tempos de guerra, bem como na hipótese de perigo público iminente.

O conceito de desapropriação traçado pela referida autora, por sua vez, consubstancia-se no

[...] procedimento administrativo pelo qual o Poder Público ou seus delegados, mediante prévia declaração de necessidade pública, utilidade pública ou interesse social, impõe ao proprietário a perda de um bem, substituindo-o em seu patrimônio por justa indenização.”¹⁶

Cumpre asseverar, ademais, que existem três modalidades de desapropriação, sendo elas pelo (i) descumprimento da função social da propriedade urbana, (ii) da propriedade rural e, a última, (iii) pelo cultivo de plantas psicotrópicas. Curioso é que somente nesta última o expropriado não faz jus a qualquer tipo de indenização, sujeitando-se, ainda, às sanções previstas em lei. Neste caso, a administrativista entende que tal situação configura o confisco, vez que o Poder Público simplesmente toma, sem qualquer constrangimento, a gleba do particular. Em suas palavras:

A Constituição de 1988 previu, no art. 243, uma hipótese de desapropriação sem indenização; no entanto, a medida aí prevista configura verdadeiro confisco, assim entendida a apropriação que o Estado faz dos bens particulares, sem indenizar seus respectivos donos, em caráter de pena imposta aos mesmos.¹⁷

Importante frisar, outrossim, que a “indenização é exigência que se impõe como forma de buscar o equilíbrio entre o interesse público e o privado; o

¹⁵ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2006, p. 184.

¹⁶ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2006, p. 171.

¹⁷ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2006, p. 184.

particular perde a propriedade e, como compensação, recebe o valor correspondente em dinheiro.”¹⁸

Logo, afora as hipóteses em que há confisco como forma de sanção à ato ilícito – citando-se como exemplos da possibilidade de confisco o disposto no art. 243¹⁹ Carta Magna e do art. 91, inciso II²⁰ do Código Penal –, não existe qualquer previsão no ordenamento jurídico brasileiro que permita ao Estado desfalcar o patrimônio do indivíduo sem a garantia da respectiva indenização, sob pena de violação do direito fundamental à propriedade, consagrado no art. 5º, caput, e inciso XXII da Lei Maior.

Diante dessas constatações, resta óbvio que tributo e confisco são inconfundíveis, visto que, embora atuantes na esfera patrimonial do indivíduo, este decorre de punição por ato ilícito, enquanto aquele simplesmente corresponde à parcela da riqueza particular transferida ao Estado para a concretização de fins constitucionalmente previstos.

Em se tratando de tributo confiscatório, no entanto, certamente revela-se desesperador saber o contribuinte que determinado imposto ultrapassa os limites de sua capacidade contributiva, melhor dizer, sua capacidade de suportar a carga tributária e, a despeito disso, está obrigado a recolhê-lo no montante em que lhe é imposto ante a sua compulsoriedade, aliado ao fato de que não será indenizado em relação aos valores eventualmente pagos em excesso.

I.2 O significado do princípio do não-confisco tributário:

Delineados, então, os contornos das palavras “tributo” e “confisco” separadamente, o próximo passo é compreendê-las quando postas conjuntamente

¹⁸ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2006, p. 183.

¹⁹ Art. 243. As glebas de qualquer região do País onde forem localizadas culturas ilegais de plantas psicotrópicas serão imediatamente expropriadas e especificamente destinadas ao assentamento de colonos, para o cultivo de produtos alimentícios e medicamentosos, sem qualquer indenização ao proprietário e sem prejuízo de outras sanções previstas em lei.

²⁰ Art. 91 - São efeitos da condenação:

II - a perda em favor da União, ressalvado o direito do lesado ou de terceiro de boa-fé:

a) dos instrumentos do crime, desde que consistam em coisas cujo fabrico, alienação, uso, porte ou detenção constitua fato ilícito;

b) do produto do crime ou de qualquer bem ou valor que constitua proveito auferido pelo agente com a prática do fato criminoso.

na expressão “tributo com efeito de confisco”, dada a redação do inciso IV do art. 150 da Constituição Federal de 1988.

Incumbe registrar, antes de mais nada, que a previsão constitucional proibitiva da tributação confiscatória é cláusula pétrea, consoante dispõe o art. 60, §4º, inciso IV da Carta Política²¹.

Segundo tal dispositivo, não poderá ser objeto de deliberação a proposta de emenda constitucional tendente a abolir direitos e garantias fundamentais.

Isso porque a não-confiscatoriedade constitui expressamente uma das limitações ao poder de tributar, sendo um instrumento hábil para impedir que o Governo, em qualquer de seus níveis, ultraje, inclusive, outros preceitos fundamentais, como a livre iniciativa, o valor social do trabalho e a propriedade privada.

Se já não bastasse, o art. 150 do Texto Supremo reforça claramente que o não-confisco é também uma garantia, porquanto se fez questão de incluir a partícula “outra” ao assentar-se que “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios [...]”²².

Remete, desse modo, à tudo o quanto mencionado no art. 5º da Constituição Federal, sem excluir, todavia, os demais princípios e direitos permeados e imbricados em todo o texto constitucional.

O tributo passa a ter efeitos confiscatórios quando justamente o ente público – seja ele a União, os Estados, o Distrito Federal ou os Municípios, a depender da competência tributária de cada um, obviamente – apropria-se de bens do particular por meio de tributação injusta e abusiva, entendendo-se como tal a insuportabilidade da carga tributária, comprometendo o exercício do direito a uma vida digna, a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação das necessidades vitais pelo contribuinte.

²¹ § 4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:
IV - os direitos e garantias individuais.

²² Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

Corroborando essa definição, Aliomar Baleeiro adiciona que se consideram tributos confiscatórios “os que absorvem parte considerável do valor da propriedade, aniquilam a empresa ou impedem exercício de atividade lícita e moral”²³, não se afinando, pois, com a capacidade econômica do contribuinte.

Também discorrendo sobre o tema, Sacha Calmon afirma:

Nas sociedades modernas, penetradas pelo social mais que pelo individual, o princípio do não-confisco tem horas que se assoma como velharia. É que o constitucionalismo moderno, nos países democráticos, prestigia e garante a propriedade referindo-a, porém, a sua função social. Os tributos visam a obter meios, mas sempre preservando as fontes onde se cevam e, até, induzem o crescimento das mesmas. Quanto maior a economia de uma nação, melhor para as finanças públicas. Esta a índole do regime. Falar-se em confisco neste panorama é nonsense. A tributação exacerbada tem finalidade exclusivamente extrafiscal, que arreda o princípio.

No entanto, é bom frisar, o princípio do não-confisco tem sido utilizado também para fixar padrões ou patamares de tributação tidos por suportáveis, de acordo com a cultura e as condições de cada povo em particular, ao sabor das conjunturas mais ou menos adversas que estejam se passando. Neste sentido, o princípio do não-confisco se nos parece mais com um princípio de razoabilidade na tributação.

Tributação razoável. Eis a questão. O que é razoável hoje não o será amanhã. Não é a mesma coisa aqui, ali, alhures. Tema intrincado este, cuja solução terá que vir, e variando com o tempo e o modo, pelos Poderes Legislativo e Judiciário da República. O nosso pensamento, em particular, empata com o de Baleeiro.²⁴

Do ponto de vista prático, o entendimento assentado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, na memorável ocasião do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.010-2/DF, de relatoria do Min. Celso de Mello (publicada no Diário da Justiça na data de 12/04/2002) é no sentido de que:

a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal entende cabível, em sede de controle normativo abstrato, a possibilidade de a Corte examinar se determinado tributo ofende, ou não, o princípio constitucional da não-confiscatoriedade consagrado no art. 150, IV, da Constituição.

[...]

²³ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 8.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 901.

²⁴ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 274.

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

A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte – considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) – para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público.

Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo sempre que o efeito cumulativo – resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal – afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte.

O Poder Público, especialmente em sede de tributação [...] não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade.²⁵

O Supremo Tribunal Federal, em última análise, condicionou e relacionou a aferição de tributação confiscatória à observância de outros princípios constitucionais, tais como a capacidade contributiva (em linhas gerais, decorrente da necessidade de se respeitar as limitações econômicas de cada contribuinte), da garantia ao mínimo vital (oriundo da dignidade da pessoa humana), da razoabilidade, da livre iniciativa, entre outras circunstâncias.

Há quem defenda, por outro lado, que o princípio da vedação do tributo confiscatório não necessitaria de menção expressa no texto constitucional, visto que as liberdades individuais, por si só, poderiam ser invocadas para se proteger o contribuinte do abuso irrazoável do Estado na sua tarefa de tributar.

²⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.010. Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil e União Federal. Relator: Ministro Celso de Mello. Acórdão publicado no Diário de Justiça do dia 12 de abril de 2002, p. 51.

A meu ver, porém, faz-se dispensável qualquer referência expressa nesse sentido, pois os próprios dispositivos fundamentais, que asseguram as liberdades individuais, entre os quais se incluiu o exercício de qualquer profissão, comércio e indústria, constituem uma implícita limitação ao poder 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 de direitos básicos conferidos ao cidadão.²⁶

O Prof. Paulo de Barros Carvalho, demonstrando certa indiferença quanto a previsão constitucional da não-confiscatoriedade, sustenta que, em face de sua obscuridade e nebulosismo, este princípio apenas serve de orientação para o legislador no momento da produção e criação das imposições:

Intrincado e embaraçoso, o objeto de regulação do referido art. 150, IV da CF, acaba por oferecer unicamente um rumo axiológico, tênue e confuso, cuja nota principal repousa na simples advertência ao legislador dos tributos, no sentido de comunicar-lhes que existe limite para a carga tributária. Somente isso.²⁷

Não se pode anuir, contudo, com o pensamento exposto nas linhas acima, visto que o princípio em questão, embora visivelmente vago, é alçado à estatura de garantia fundamental, compondo um conjunto de ferramentas perspicaz para que o contribuinte assegure a defesa de seus direitos mais básicos.

Para tanto, é crucial que a vedação à confiscatoriedade se relacione com as garantias fundamentais gerais - notadamente inculpidas no art. 5º da Carta Política - e com os demais princípios tributários, pois é em função dessa atrelação que se chega a uma tributação medida, razoável e, conseqüentemente, justa.

Assim, a norma constitucional a qual veda utilizar tributo com efeito de confisco coíbe os abusos possíveis ou prováveis na República, constituindo, em verdade, uma barreira à voracidade estatal de arrecadar impostos.

²⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 18.976. Monteiro & Lobarinhos e Prefeitura Municipal de Santos. Relator: Ministro Barros Barreto. Acórdão publicado no Diário de Justiça do dia 26 de novembro de 1952.

²⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 13. ed., 2000, p. 160.

CAPÍTULO II – O PRINCÍPIO DA NÃO-CONFISCATORIEDADE TRIBUTÁRIA EM FACE DAS GARANTIAS FUNDAMENTAIS E DOS DEMAIS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

A despeito de se haver traçado, no capítulo anterior, os contornos conceituais do princípio do não-confisco, este possui ainda um sentido amplo e vazio, cujo escopo é, *a priori*, o de assegurar garantias fundamentais inerentes à qualquer cidadão, dentre as quais citem-se o direito à propriedade, à livre iniciativa e ao trabalho.

É, portanto, um princípio de conceito vago. Sabe-se, nada obstante, o que é tributo e o que é confisco. Todavia, não se sabe a extensão e tampouco o alcance de tal princípio. Esse é, justamente, o grande problema.

Apenas para ilustrar a dificuldade de se aventurar no presente tema, é cabível a seguinte exemplificação: qualquer pessoa comum, em seu pleno discernimento (homem-médio), saberia o significado literal dos termos calvo, leve, pesado, baixo ou alto. No entanto, indaga-se: quantos fios de cabelo são necessários para se considerar alguém calvo? Quanto uma pessoa deve medir para ser considerada alta ou baixa? Um objeto de cinco quilogramas é pesado ou leve? Este é, efetivamente, o ponto crucial do tema: a quantificação do que seria ou não uma tributação confiscatória.

Logo, para que se viabilizar a aplicação segura e inequívoca do princípio do não-confisco tributário, deve-se enxergá-lo entrelaçado aos demais princípios que direcionam o Sistema Tributário Nacional.

II.1 Da indissociabilidade entre a proibição de tributação confiscatória, as garantidas fundamentais e os demais princípios constitucionais tributários

Nas acertadas palavras de Aliomar Baleeiro, “o problema reside na fixação de limites, excedidos os quais, os objetivos prometidos pela Constituição [tais como os direitos acima mencionados, geradores do bem-estar social] estariam irremediavelmente feridos”²⁸.

²⁸ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 8.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 903.

A complexidade do tema se torna ainda mais afilitiva quando se vê que, em diversos casos levados a conhecimento do Supremo Tribunal Federal, muitas vezes outros princípios além da vedação do tributo confiscatório são avocados como fundamento para a inconstitucionalidade de determinada lei ou ato.

Percebe-se, dessa forma, que essa garantia é utilizada e levada à cognição dos órgãos julgadores quase sempre em conjunto com outros princípios, pois somente assim crê-se que se conseguiria delimitar suas extensões e, por conseguinte, alicerçar-se a decisão.

Neste diapasão, Fabio Goldschmidt assevera que:

O princípio da vedação aos tributos com efeito de confisco, especificamente, expresso na Constituição de 1988, afigura-se como umas das mais valiosas armas do contribuinte contra a tomada ilegítima de sua propriedade. [...] Hoje em dia, a prática forense mostra que, dificilmente - para não dizer nunca -, o princípio do não-confisco é alegado autonomamente (ou seja, desacompanhado de outros argumentos), tal a absoluta imprecisão e insegurança com que vem sendo invocado; aliás, reflete-se também nas decisões judiciais que, da mesma forma, preferem fundamentar-se e legitimar em outros princípios, a par do princípio do não-confisco.²⁹

Desse modo, para que se delimite o próprio espectro de atuação do princípio da proibição do tributo confiscatório, necessário é que este se relacione – direta ou indiretamente – com as garantias fundamentais e com os demais princípios constitucionais tributários, vez que a interação entre eles é indissociável.

Tal indissociação já foi apontada pelo Prof. Paulo de Barros Carvalho, o qual destacou:

O quadro das imposições tributárias, no Brasil, encontra-se sob o influxo de muitos princípios constitucionais. Atuam sobre essa área postulados constitucionais genéricos, que se irradiam por toda a ordem jurídica, ativando e ao mesmo tempo tolhendo o Estado nas relações com os seus súditos, e princípios constitucionais especificamente canalizados para o terreno dos tributos, conhecidos como princípios constitucionais tributários.³⁰

²⁹ GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. *O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003, p. 17-18.

³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 13. ed., 2000, p. 141.

Sabe-se, ademais, que ao longo da história, o Direito Tributário, em maior ou menor grau, foi pensado na tensão clássica contribuinte *versus* Estado, como dois pólos antagônicos e rivais. De um lado, o Estado Fiscal, a tributar os cidadãos para gerir a máquina estatal e, de outro, o cidadão-contribuinte visando proteger-se de eventual arbitrariedade dessa atividade e manter sua parcela mínima de sobrevivência digna.

Em qualquer Estado Democrático de Direito emerge a preocupação com os limites da atividade arrecadatória. Afinal, qual a carga tributária adequada? Como dimensioná-la, sem ferir os direitos fundamentais, em respeito ao texto constitucional?

Como registrado anteriormente, a Constituição Federal de 1988 abarcou exausta e extensivamente normas, regras e princípios os quais devem reger a ordem tributária.

Daí se infere o alto de grau de relevância dado pelo constituinte originário à ordem tributária nacional, pois este poderia, sem grandes restrições ou graves prejuízos, deixar a disposição de matéria fiscal ao legislador complementar ou, até mesmo, ao legislador ordinário.

Contudo, por decisão política e ideológica, optou por assim não fazer. Consequentemente, tais princípios não de ser plenamente observados pelos operadores do Direito, sob pena de tornar letra morta o quanto disposto na Lei Maior.

À visto disso, o tributarista Sacha Calmon observou:

- a) os destinatários [dos princípios] são os legisladores das três ordens de governo. Nesse sentido os princípios atuam informando a discricção do legislador.
- b) depois disso os princípios atuam para, condicionando o legislador, adequar a tributação obstando incidências excessivas (princípio da razoabilidade) ou baseados em presunções e ficções (não-confisco), preservando o mínimo vital e obrigando, nas minúcias, o sistema de impostos respeitar as pessoas (deduções necessárias no imposto de renda, créditos fiscais legítimos no ICMS e assim por diante). Servem ainda para graduar a progressividade em nome da justiça e da igualdade.”³¹

³¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 39.

Reconhecida, portanto, a necessidade de se analisar o princípio do não-confisco à luz dos direitos e garantias fundamentais, bem como em função dos demais princípios constitucionais tributários que auxiliam a sua aplicação e delimitam seu alcance, faz-se necessário apontar como se dá e de que maneira é estes se tangem.

II.2 As garantias fundamentais e os princípios constitucionais tributários que influenciam a aplicação do princípio do não-confisco

O princípio limitador e norteador da atividade estatal, indiscutivelmente, é a dignidade da pessoa humana, consagrado no direito positivo constitucional³² como o princípio-base ou fundamento do Estado Democrático de Direito brasileiro. É o mandamento essencial do sistema, que o modela e o confere racionalidade.

O Estado tem o dever de preservá-lo, promovendo condições que o tornem possível de realização prática. A carga tributária, assim, também há de se moldar ao princípio maior, tendo como objetivo a concretização e efetivação dos direitos fundamentais.

A pessoa humana é elemento central da ordem jurídica. E, no âmbito tributário, é de fácil percepção a obediência a esse preceito: o Estado tem o direito de apropriar-se de uma parcela do patrimônio dos cidadãos para custeio e financiamento da máquina estatal e dos serviços públicos, mas tem, em contrapartida, o dever de propiciar a proteção ao mínimo necessário para a manutenção da dignidade humana. É um exercício de equilíbrio, sob pena de se transformar em flagrante violação à Carta Política.

As normas tributárias, seguindo essa linha, igualmente devem ser interpretadas e aplicadas com essa racionalidade, atentando à preservação da dignidade dos contribuintes. Para tanto, o princípio da capacidade contributiva se mostra como seu principal instrumento, proporcionando a concretização dos direitos fundamentais e da justiça fiscal.

³² O princípio em questão encontra-se formalmente instituído na Constituição brasileira de 88, nos seguintes termos:

Art. 1º, III: “A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: [...] III – A dignidade da pessoa humana.”

Embora explicitamente consignado no art. 145, §1º da Constituição³³, este princípio está imbricado em todo o texto constitucional, sendo notável a sua extensão e projeção à outros princípios tributários corolários seus, como a seletividade, a tributação via progressividade, a retributividade e até mesmo as imunidades concedidas a certos contribuintes em situação de carência.

Hugo de Brito Machado, atento para a seletividade como forma de garantia da capacidade contributiva, explica:

Com efeito, a Constituição determina que o IPI seja seletivo em função da essencialidade dos produtos (art. 153, §3º, inciso I), e que o ICMS poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços (art. 155, §2º, inciso III). O ser seletivo em função da essencialidade dos produtos, que a Constituição impõe ao IPI, ou da essencialidade das mercadorias e dos serviços, que a Constituição faculta ao ICMS, é realizar, de certo modo, o princípio da capacidade contributiva.³⁴

Da mesma forma, a progressividade também constitui técnica para atender às capacidades econômicas de cada contribuinte, pois nada mais é do que um método de graduação do tributo.

À medida que se aumenta a riqueza de determinado sujeito passivo, aumenta-se a contribuição na proporção desse incremento. Ao se calcular o imposto a ser pago pelo contribuinte, aplicam-se alíquotas crescentes em função do aumento da base de cálculo imponible. Em outros termos, os indivíduos de maior renda ou patrimônio contribuem em proporção superior àqueles que tem menores possibilidades.

Desse modo, o Direito Tributário – visto como subsistema jurídico –, tem a dignidade da pessoa humana também como seu fundamento-guia, o qual se reflete em outros princípios, notadamente em relação à proibição do tributo com efeito de confisco e à capacidade contributiva.

[...] ao se maximizar a densificação ao princípio da dignidade da pessoa humana, dá-se a máxima eficácia social aos direitos

³³ Art. 145, § 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

³⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. São Paulo: 5. ed., Dialética, 2004, p. 75.

fundamentais, uma vez que o referido princípio é reconhecidamente o elemento comum de todos os direitos dessa natureza. Para que isso aconteça efetivamente, são indispensáveis: a) a exigência de tributos adequados à capacidade de contribuir daqueles que manifestam tal capacidade de uma forma mais expressiva, obtendo-se os recursos necessários para a concretização dos direitos fundamentais de cunho prestacional; b) a utilização da extrafiscalidade para estimular ou desestimular comportamentos, mediante políticas públicas no campo fiscal que tenham como norte a realização das promessas fundamentais feitas pela 'Constituição Cidadã' de 1988.³⁵

É nesse sentido, por conseguinte, que se entende que a tributação se mostra um importante instrumento concretizador da dignidade da pessoa humana.

O princípio da capacidade contributiva, por seu turno, acaba se revelando um importante balizador para a elaboração da legislação tributária e da efetivação da chamada justiça fiscal.

Logo, deve ser entendido como verdadeiro paradigma da dignidade humana e da solidariedade social, revelando-se um princípio essencial num sistema jurídico que se pretenda justo e democrático.

De acordo com o autor Sacha Calmon,

[...] o princípio da capacidade contributiva anima - enquanto afim da igualdade - tanto a produção das leis tributárias quanto a aplicação das mesmas aos casos concretos a partir do fundamento constitucional. É dizer, o legislador está obrigado a fazer leis fiscais, catando submissão ao princípio da capacidade contributiva em sentido positivo e negativo. E o juiz está obrigado a examinar se a lei, em abstrato, está conformada à capacidade contributiva e, também, se, *in concreto*, a incidência da lei relativamente a dado contribuinte está ou não ferindo a sua capacidade contributiva.

[...]

A capacidade contributiva apresenta duas almas éticas que estão no cerne do Estado de Direito:

- a) em primeiro lugar afirma a supremacia do ser humano e de suas organizações em face do poder de tributar do Estado;
- b) em segundo lugar obriga os Poderes do Estado, mormente o Legislativo e o Judiciário, sob a égide da Constituição, a realizarem o valor *justiça* através da realização do valor *igualdade*, que no campo tributário só pode efetivar-se pela prática do princípio da capacidade contributiva e de suas técnicas.³⁶

³⁵ BUFFON, Marciano. *Tributação e Dignidade Humana*. Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 2009.

³⁶ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 44-47.

A expressão capacidade contributiva, nas palavras de Paulo de Barros Carvalho:

[...] tem o condão de denotar dois momentos distintos no direito tributário. Realizar o princípio pré-jurídico da capacidade contributiva absoluta ou objetiva retrata a eleição, pela autoridade legislativa competente, de fatos que ostentem signos de riqueza. Esta é a capacidade contributiva que, de fato, realiza o princípio constitucionalmente previsto. Por outro lado, também é capacidade contributiva, ora empregada em acepção relativa ou subjetiva, a repartição da percussão tributária, de tal modo que os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento. Quando empregada no segundo sentido, embora revista caracteres próprios, sua existência está intimamente ilaqueada à realização do princípio da igualdade, previsto no art. 5º, caput, do Texto Supremo. Todavia, não custa reiterar que este só se torna exequível na exata medida em que se concretize, no plano pré-jurídico, a satisfação do princípio da capacidade absoluta ou objetiva, selecionando o legislador ocorrências que demonstrem fecundidade econômica, pois, apenas desse modo, terá ele meios de dimensioná-las, extraíndo a parcela pecuniária que constituirá a prestação devida pelo sujeito passivo, guardadas as proporções de ocorrência.³⁷

Do ponto de vista prático e enfocando-se na capacidade contributiva e na não-confiscatoriedade, impende mencionar recente e relevante caso submetido à apreciação do Supremo Tribunal Federal por meio do Recurso Extraordinário nº 388.312/MG.

O recurso, veiculado pelo Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários de Belo Horizonte e Região, tinha como fim fosse determinada a atualização monetária da tabela do Imposto de Renda e suas respectivas deduções no período de 1996 a 2001, estabelecida pela lei nº 9.250/95.

As razões de tal pretensão eram claras: o congelamento da referida tabela no período de 1996 a 2001 violaria inexoravelmente os princípios do não-confisco e da capacidade contributiva.

O relator originário, o Ministro Marco Aurélio Mello, embora vencido na votação, teceu instigantes ponderações a respeito do tema, entendendo pelo provimento do apelo e reprovando a omissão da Administração Tributária em não proceder à correção da tabela do imposto de renda naquele período.

³⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 182-183.

Oportuno frisar, neste contexto, que os demais ministros, apesar de expressamente concordarem e se filiarem às preocupações do relator acerca do tema, apenas não o acompanharam por entenderem que eventual imposição do Judiciário no tocante à atualização da tabela do IRRF (Imposto de Renda Retido na Fonte), quando não prevista em lei, constituiria indevida incursão na esfera Administrativa, aplicando, por conseguinte, os cômodos precedentes da Casa em tal sentido.

O eminente ministro, em seu voto, alertou:

Mas eis que a ausência de iniciativa, corrigindo os citados valores da Lei nº 9.250/95, em vista da inflação, do poder aquisitivo da moeda, veio a ocasionar extravagante, porque não assentada na Lei Fundamental, alteração, para maior, da carga tributária, chegando-se, por via oblíqua, à majoração do tributo com desprezo total ao figurino que lhe é próprio. Explique-se melhor, citando exemplos:

Um contribuinte que percebia, em 1996, menos de novecentos reais, encontrava-se isento. Fosse ele trabalhador, com a obtenção de reajuste salarial e chegando à percepção de um mil reais, passou, sem acréscimo de renda propriamente dita, a sujeitar-se à alíquota de quinze por cento [...].

Contribuintes que não estavam sujeitos à tributação vieram a estar. Outros viram-se onerados pela mudança de faixa sem que ocorrida a respectiva e necessária alteração da concentrada renda, do salário ou do provento recebidos.

O aspecto mais negativo, não bastasse a problemática da legalidade estrita, está na circunstância de o congelamento verificado haver alcançado, justamente, os menos afortunados [...].

Os princípios da legalidade, da capacidade contributiva, e do não-confisco direcionam, a mais não poder, à atualização automática da tabela decorrente da lei em comento [...].³⁸

Como se pode ver, a idéia exposta pelo magistrado, basicamente, é a de que o simples reajuste da remuneração de um contribuinte entre 1996 e 2001 não significaria aferição de renda propriamente dita, por constituir mera tentativa de equivalência entre o valor nominal da renda e seu respectivo valor real diante dos fatores de corrosão da moeda e do poder aquisitivo.

A capacidade econômica do particular, nesta hipótese, manteve-se imóvel, contudo este passou a estar enquadrado em um regime de tributação

³⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 388.312. Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários de Belo Horizonte e Região e União Federal. Relator: Ministro Marco Aurélio. Relatora para o acórdão: Ministra Carmen Lúcia. Acórdão Publicado no Diário de Justiça Eletrônico do dia 11 de outubro de 2011, p. 133.

superior. Logo, de maneira astuta e engenhosa, o Fisco logrou maiores arrecadações à título do referido imposto em detrimento do contribuinte, que teve por violadas, às escondidas, garantias tributárias constitucionalmente asseguradas.

O princípio da capacidade contributiva, outrossim, guarda relação estreita com a idéia de existência de um mínimo vital e da proibição ao confisco, de modo que estes dois representam seus limites. Auxiliam na delimitação dos contornos da atividade estatal, proibindo os excessos da tributação e garantindo o mínimo de existência digna ao cidadão, sob pena de tornar-se o tributo confiscatório e de afrontar flagrantemente os direitos fundamentais do contribuinte.

Como limite inferior da capacidade contributiva, tem-se o mínimo vital ou mínimo existencial, de modo que não há que se falar em capacidade contributiva aquém desse mínimo. Somente depois de satisfeito o mínimo vital, há a capacidade contributiva e, por conseguinte, poderá haver tributação. Tem-se, por sua vez, como limite superior, a proibição ao confisco, isto é, a proibição ao excesso da tributação.

Assim, busca-se um sistema tributário justo que se volte à proteção desse mínimo existencial e que, simultaneamente, não gere efeitos confiscatórios, pondo em risco a sobrevivência da propriedade privada.

É justamente com base nessa premissa que não se pode considerar a lição isolada de Aires F. Barreto. Este, ao discorrer sobre tributação confiscatória, abriga a tese de que existem impostos os quais não estariam sujeitos, em hipótese alguma, à dita garantia constitucional.

Eis o que escreveu o doutrinador:

a)podem ser confiscatórios os impostos sobre o patrimônio, estática e dinamicamente considerados, e os impostos sobre a renda;

b)os demais impostos não podem ser confiscatórios, salvo (i) se o preço não puder estar contido na base de cálculo, ou (ii) se for uma grandeza qualquer, só obtível (determinável, encontrável) após a apuração do preço, como é o caso da receita bruta.³⁹

³⁹ BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. Dialética, 2003, p. 21.

O autor fundamenta seu posicionamento, basicamente, na possibilidade ou não de o contribuinte recuperar ou repassar os valores pagos a título de imposto. Explique-se:

[...] um imposto cuja base de cálculo seja a receita bruta pode proporcionar o confisco porque não há como absorver esse valor no preço dos bens. Deveras, receita bruta será sempre o resultado da soma dos meus preços. Então, não adianta elevar os preços, porque sempre se seguirá a inexorável elevação da receita bruta respectiva. Nesse caso, o imposto poderia ser confiscatório.

A outra exceção, a possibilitar que o imposto seja confiscatório - e que também se aplicaria ao ISS - envolve aquelas situações em que a base de cálculo é o preço (dos produtos, mercadorias ou serviços), mas a esse preço não se possa (por determinação legal) incorporar o imposto. Então, se não se pode incorporar o imposto ao preço, podem os impostos, tal como o ISS, virem a ser confiscatórios. Como o contribuinte não tem como recuperar aquele valor, como não pode fixar um preço que já contenha o valor do próprio ISS, esse imposto pode ser confiscatório.

Com efeito, o IPI, o ICMS e o ISS - desde que seja possível incorporá-los ao preço, o que se obtém pelo repasse desses valores ao adquirente - dificilmente atingirão as raias do confisco.⁴⁰

Desse modo, verifica-se que o entendimento abordado acima ignora por completo toda a estrutura principiológica do dito Sistema Tributário Nacional, sendo, na prática, avesso à isonomia, à dignidade da pessoa humana e à justiça fiscal.

Ora, seguindo-se a linha de raciocínio de Aires Barreto, são os impostos indiretos (ICMS, IPI e ISS) os quais dificilmente poderiam atingir as raias do confisco.

Neste caso, todavia, em nada importaria se o responsável pelo recolhimento do imposto (sujeito passivo) tem instrumentos ou condições de trasladar o ônus tributário para um terceiro se, na realidade, quem sofre os encargos econômicos é efetivamente o destinatário final do bem ou do serviço.

Assim, um indivíduo de baixa renda que necessitasse adquirir bens tidos por essenciais (como, por exemplo, alimentos ou, ainda, utensílios domésticos cruciais, como fogão e geladeira) cujo regime de tributação fosse severo, teria grandes dificuldades para arcá-los.

⁴⁰ BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. Dialética, 2003, p. 22-23.

Isso porque, apesar de o produtor ou o fornecedor conseguirem suportar alíquotas altas sem impedir a sua atividade econômica, não são estes que acabam por pagar, em última instância, o *quantum* devido.

Daí resultar-se-ia no comprometimento do mínimo vital e da própria dignidade em sentido estrito do contribuinte de fato (consumidor), que se vê obstruído da possibilidade de assegurar para si e sua família o indispensável ao regular sustento.

Neste diapasão, vale percorrer sobre a relevância do mínimo vital também como princípio que deve reger as relações tributárias.

Entende-se por mínimo vital a parcela mínima de direitos constitucionais básicos para a sobrevivência digna do cidadão e de sua família, que se configura como um espectro do contribuinte intributável pelo Estado.

Apesar de não expresso na Constituição, como ocorre com a vedação ao confisco, não se pode negar a proteção que a mesma dá a ele. Ele pode ser inferido dos princípios constitucionais e de alguns dispositivos esparsos, como o art. 7º, inciso IV da Constituição Federal, nos seguintes termos:

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

IV - salário mínimo, fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo, sendo vedada sua vinculação para qualquer fim.

É claro que essa parcela mínima de sobrevivência digna dos cidadãos é relativa e depende das particularidades de cada contribuinte. E sua mensuração é algo complexo, pois envolve diversas variáveis: históricas, regionais, sociais e as individuais, como, por exemplo, a quantidade de dependentes econômicos e as despesas conseqüentes, dentre outras.

Considera-se, no entanto, para a sua mensuração, a existência de uma base absoluta, de um núcleo essencial que seriam as necessidades sociais elementares e, por isso, obrigações do Estado.

Outro ponto relevante a ser abordado é a associação desse mínimo existencial à situação de escassez do Estado, o que não deve, de forma alguma, ser

motivo para uma ausência de ação estatal com o escopo de assegurar tal base absoluta.

Em outros termos, o Estado, frente à sua realidade econômica e suas reservas fiscais, deve otimizar seus recursos em retribuição ao montante tributado e recolhido da sociedade, oferecendo serviços primários eficientes e de qualidade.

Afinal, conforme bem colocado por Jorge de Oliveira Vargas, “a Constituição, ao dar competência ao Estado para tributar, não o fez para a sua própria satisfação, mas para a satisfação da sociedade.”⁴¹

É dever do Estado, conseqüentemente, a garantia do mínimo de sobrevivência aos seus cidadãos, atendendo às suas necessidades básicas no que diz respeito à saúde, alimentação, educação, moradia, segurança, entre outros.

Dessa forma, é imperioso respeitar-se esse mínimo isento, sob pena de aniquilação da idéia de justiça fiscal e, por conseguinte, do ultraje à capacidade contributiva. Sobre esta questão, Hugo de Brito Machado é pontual:

Enquanto isso, o Secretário da Receita Federal cogita de reduzir o mínimo de isenção do imposto de renda na fonte, de novecentos para seiscentos reais.

Do ponto de vista das Finanças Públicas uma providência importante, pois certamente propiciará significativo aumento na arrecadação do imposto de renda das pessoas físicas, pois implica o pagamento de dezessete e meio por cento sobre trezentos reais, todos os meses, por um número bastante elevado de contribuintes, que na condição de assalariados sujeitos à retenção do imposto na fonte não podem de nenhum modo escapar da exigência.

Do ponto de vista jurídico, porém é providência que afronta flagrantemente o princípio da capacidade contributiva, além de ser, por isto mesmo, extremamente injusta. Afronta, pois, o art. 145, §1º, e também o art. 3º, inciso I, da vigente Constituição Federal.⁴²

Assim é que o dever de tributar deve corresponder à efetiva possibilidade de contribuir, resguardado o mínimo existencial, em obediência aos termos da máxima latina “*primum vivere, deinde tributum solvere*” (primeiro viver, depois pagar impostos).

⁴¹ VARGAS, Jorge de Oliveira. *Princípio do não-confisco como garantia constitucional da tributação justa*. Curitiba: Juruá, 2003, p. 77.

⁴² MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 85.

Consoante destacado no capítulo anterior, a vedação ao tributo com efeito confiscatório se encontra expressa no texto constitucional⁴³, estando inserido nos dispositivos da seção intitulada “Das Limitações ao Poder de Tributar”.

Esse princípio é um importante orientador da atividade estatal, que age junto ao princípio da capacidade contributiva justamente para a proteção da capacidade econômica do contribuinte.

De um lado, o princípio aduz que a justificação para a instituição ou cobrança de tributo não pode se constituir penalidade administrativa (regime exclusivamente tributário). De outro, o princípio se dirige a limitar a tributação para que não atinja um mínimo de disponibilidade pelo contribuinte de seus bens (limitação ao quantum).⁴⁴

Tal princípio traz uma proteção tanto formal quanto material de garantia de direito e de justiça. Assim, pelo aspecto formal, é confiscatório qualquer tributo cobrado ilegítimamente pelo Fisco, que não respeite as garantias constitucionais do contribuinte e o devido processo legal, independentemente da quantia. E, pelo aspecto material, aquele que não “observa os princípios da capacidade contributiva, da igualdade material, da moralidade, da razoabilidade, da proporcionalidade, da vedação ao excesso ou da equidade.”⁴⁵

Seu objetivo é proteger um mínimo de disponibilidade de ativo financeiro do contribuinte, de modo que este continue produzindo e gerando riquezas, não apenas para sobrevivência da propriedade privada do cidadão, mas também para a do próprio Estado. Afinal, este não possui receita própria, apenas administra a riqueza dos particulares, que é, ao fim e ao cabo, o que lhe mantém.

Sábio é o ensinamento de Hugo de Brito Machado acerca desse ponto:

O Estado, ao adotar o regime da livre empresa, utiliza o tributo como instrumento através do qual as empresas privadas suprem os seus cofres dos recursos financeiros necessários ao desempenho de suas atividades. Assim, tributá-las até a exaustão seria uma atitude

⁴³ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
IV - utilizar tributo com efeito de confisco.

⁴⁴ ANJOS, Pedro Germano dos. *Princípio da capacidade contributiva: novas considerações e aspectos conforme a teoria dos princípios*. In: Revista Tributária e de finanças públicas n. 87. Editora Revista dos Tribunais, 2009, p. 215-266.

⁴⁵ VARGAS, Jorge de Oliveira. *Princípio do não-confisco como garantia constitucional da tributação justa*. Curitiba: Juruá, 2003, p. 73.

absurdamente incoerente. Seria matar a galinha dos ovos de ouro. Extinguir a fonte de onde se nutre de recursos financeiros.⁴⁶

O princípio da vedação ao confisco, apesar de guardar relações com a capacidade contributiva, deste se distingue. Concretizar a finalidade da capacidade contributiva não depende do atendimento à defesa de uma esfera de disponibilidade patrimonial pelo contribuinte (fim do princípio da vedação ao confisco), apesar de que o não atendimento ao primeiro significa que o segundo igualmente não foi atendido.

A relação necessária entre vedação de efeitos confiscatórios e capacidade contributiva encontra-se em que os tributos não podem exceder à força econômica do contribuinte. Deve haver, então, clara relação de compatibilidade entre as prestações pecuniárias, quantitativamente delimitadas na lei, e a espécie de fato – signo presuntivo de riqueza – (na feliz expressão de A. A. Becker) posto na hipótese legal. A capacidade econômica de contribuir inicia-se após a dedução dos gastos necessários à aquisição, produção e manutenção da renda e do patrimônio, assim como do mínimo indispensável a uma existência digna para o contribuinte e sua família.⁴⁷

O cidadão-contribuinte deve contribuir inexoravelmente para a manutenção do Estado e da própria sociedade. O sistema tributário, no entanto, deve proporcionar as condições mínimas de sobrevivência desse cidadão e manter um mínimo patrimonial para que o contribuinte possa continuar a gerar acréscimos, condição para a tributação.

Deve-se observar, ademais, que a onerosidade em excesso é fator desestimulante ao desenvolvimento econômico e produtivo, que pode trazer conseqüências desastrosas para a economia do país.

A tributação, assim, deve ser razoável, sem arbítrios e excessos, afinal, o poder de tributar, como bem disse John Marshall, “não pode chegar à desmedida do poder de destruir”⁴⁸, o que seria o fim do próprio Estado Fiscal.

Um reprovável exemplo de arbitrariedade e excesso desmedido foi aquele já registrado no Capítulo I deste trabalho, quando o Supremo Tribunal

⁴⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 115.

⁴⁷ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2010, p. 911.

⁴⁸ Chief of Justice JOHN MARSHALL, julgamento em 1819 do célebre caso “McCulloch v. Maryland”.

Federal, em 1999, julgou a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.010, proposta pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil.

O objeto da referida ação era a lei nº 9.783/99, que dispôs sobre a contribuição para o custeio da previdência social dos servidores públicos, ativos e inativos, e dos pensionistas dos três Poderes da União, além de haver dado outras providências.

Ocorre que a contribuição previdenciária em questão poderia alcançar, em função da progressividade, impressionantes alíquotas de até 25% (vinte e cinco por cento) sobre o montante da renda (base de cálculo) dos servidores públicos.

Logo, somando-a com o valor do Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza, em algumas situações o sujeito passivo via incríveis 47% (quarenta e sete por cento) de toda a sua renda entregues sumariamente ao erário público.

A grosso modo, significava que o contribuinte deveria trabalhar aproximadamente metade do ano tão somente para adimplir suas obrigações tributárias.

Atento a esta situação, o então ministro Maurício Corrêa, em seu voto, expôs sua indignação:

[...] o simples fato de se impor contribuição ao aposentado é algo que contraria a própria natureza das coisas. Trabalhando no serviço público durante anos a fio, o servidor aposenta-se e logo depois edita-se lei para tirar-lhe substancial parte daquilo que teria de receber em face da prestação de serviços efetivada ao longo de sua vida.

Por isso mesmo, na trilha da decisão de Vossa Excelência, concedi liminar no mandado de segurança nº 23.428, em despacho proferido em 30/04/99, admitindo tratar-se de confisco, tal a grandeza dos descontos. Por quê? Porque sobre os proventos da aposentadoria incide carga tributária de tamanha monta que, somada aos outros encargos, tiraria do servidor inativo as mínimas condições para uma existência razoavelmente digna.

Estou em que se somar o imposto de renda com a contribuição de que ora se cuida, o servidor terá de pagar, aproximadamente, 47% (quarenta e sete por cento) do que recebe. É por isso que o caráter confiscatório transparece no conjunto formado por essas duas taxações. Se o imposto de renda fosse objeto de julgamento agora, ter-se-ia que levar em conta a contribuição, visto que os dois tipos

compõem o total que alcança o confisco, que me parece ser a hipótese em exame.⁴⁹

Outro princípio geral do Direito que se relaciona intimamente com a garantia do tributo não-confiscatório representa poderosa arma contra a arbitrariedade e o exercício irrazoável do poder: o princípio da isonomia ou igualdade tributária, verdadeiro cânone do Estado Democrático de Direito. Na seara do Direito Tributário, vem expresso no art. 150, inciso II⁵⁰ da Constituição Federal de 1988.

A capacidade contributiva, por sua vez, visivelmente se relaciona com o princípio da isonomia, representando, por conseguinte, o *discrímen* dominante no Direito Tributário.

Nessa esteira a capacidade contributiva é fator de *discrímen* da aplicação da isonomia. Ela serve à isonomia tributária, mas em um campo específico. Ademais de servir à consecução da isonomia na análise da instituição abstrata de um tributo e na preservação do mínimo vital, a norma capacidade contributiva não se confunde com a norma igualdade.

Isso porque a igualdade atua na seara tributária ao afirmar que a carga tributária deve ser igualmente repartida pela sociedade. Um dos meios para se atingir esse fim é a capacidade contributiva, no aspecto abstrato (hipótese – contribuir com o que se pode) e no concreto (proteção do mínimo vital – deixar de ser cobrado na parcela da sobrevivência).⁵¹

Portanto, a isonomia deve ser enxergada como um princípio de caráter *dúplice*, porquanto tem como fins assegurar garantias fundamentais contra perseguições e, concomitantemente, tolher favoritismos.

Justiça, igualdade e capacidade contributiva encontram-se intimamente vinculados, atrelando-se a estes também o princípio da vedação ao tributo com efeito de confisco. O Estado, tendo como finalidade a promoção da

⁴⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.010. Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil e União Federal. Relator: Ministro Celso de Mello. Acórdão publicado no Diário de Justiça do dia 12 de abril de 2002, p. 51

⁵⁰ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.”

⁵¹ ANJOS, Pedro Germano dos. *Princípio da capacidade contributiva: novas considerações e aspectos conforme a teoria dos princípios*. In: Revista Tributária e de finanças públicas n. 87. Editora Revista dos Tribunais, 2009, p. 243.

justiça fiscal, deve ater-se fielmente aos limites e entrelaces desse princípios para alcançar o que se denomina de tributação justa.

Discorrendo sobre o tema, Sacha Calmon destacou:

O contribuinte tem o direito de demonstrar a sua incapacidade contributiva, e o Legislativo o dever de investigar a realidade para atendê-lo nestas ingratas circunstâncias, cabendo ao Judiciário, à sombra larga do princípio contributivo, sindicat as leis e os fatos para fazer prevalecer a justiça e a igualdade.⁵²

Se todos devem contribuir para o custeio das despesas, a maneira mais igualitária de fazê-lo é respeitando-se as desigualdades dos contribuintes e a necessidade de se garantir um mínimo de dignidade aos cidadãos.

Assim, a igualdade, para servir de instrumento de justiça fiscal por meio da distribuição isonômica da carga tributária, deve ser aplicada em consonância com outros preceitos constitucionais, como a capacidade contributiva e a vedação ao tributo confiscatório.

Esse deve ser, então, o objetivo de um Estado comprometido a assegurar a igualdade substancial e não meramente formal, distribuindo a carga tributária e assegurando a dignidade a todos os seus cidadãos.

Essa é a função de um Estado-redistribuidor, com prestações positivas, a fim de redistribuir riquezas e reduzir as desigualdades e, além disso, promover a justiça social.

O estágio de desenvolvimento de um Estado Democrático de Direito urge por essa postura governamental ativa. Este não tem o dever apenas de redistribuição, mas também de implementação de políticas públicas para a efetivação dos direitos sociais.

(...) deve o Direito Tributário estar a serviço desta redução das grandes desigualdades sociais e econômicas. Hoje, como dizem os tributaristas europeus, especialmente os alemães ao estudarem o chamado 'Estado Social Alemão': o Direito Tributário não tem mais compromisso com aquela regra de Hidemburgo, que já foi tão aplicada entre nós: 'o Direito Tributário é neutro por excelência'. Deveria canalizar recursos através da lei para os cofres públicos, mas sem alterar as relações econômicas entre pobres e ricos; era o princípio da indiferença do Direito Tributário; a Constituição, dando

⁵² COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 254.

implementação ao art. 1º, consagrou princípios opostos, a não-indiferença do Direito Tributário às grandes desigualdades econômicas e coloca-o ao contrário da neutralidade, a serviço da atenuação dessas desigualdades socioeconômicas materiais⁵³.

No âmbito tributário, a justiça é alcançada com respeito à dignidade dos contribuintes mantenedores do Estado. Só se pode falar em justiça fiscal quando o mínimo de existência digna é assegurado a todos indistintamente e quando a onerosidade advinda dos encargos sociais for distribuída entre todos, não numa simples distribuição aritmética, mas atentando à capacidade contributiva e à proibição do tributo confiscatório, de modo que o sacrifício seja igual.

A idéia de confisco, todavia, pode se acentuar um pouco mais quando se vislumbra, no histórico social, político e econômico brasileiro, que a retribuição, a título de prestação de serviços públicos por parte do Estado, se mostra completamente defasada em relação ao montante de tributos pagos pela população.

É válido colacionar, neste sentido, a citação de lavra do ex-Ministro da Corte Constitucional, Maurício Corrêa, quando do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2010 (tantas vezes utilizada neste trabalho por ser, inequivocamente, a decisão mais exaustiva e profunda do Supremo Tribunal Federal sobre o princípio insculpido no art. 150, inciso IV da Carta da República):

Se estivéssemos no Canadá, nos Estados Unidos, na Alemanha, na Inglaterra, ou em qualquer outro país de notória rigidez organizacional, econômica e social, diria que as alíquotas em questão não seriam confiscatórias. Tais países, por possuírem um sistema de garantia de serviços básicos essenciais de primeiro mundo, podem até mesmo exigir maior sacrifício do contribuinte, sem que se realize o confisco. Contudo, estamos no Brasil, onde a maioria dos servidores públicos não recebe um centavo de aumento há aproximadamente cinco anos [...].

Na realidade, tirar-lhes mais nove, quatorze por cento, como quer a lei, mexe profundamente com a segurança de sua própria existência e é exatamente em função desses aspectos que se acentua a natureza confiscatória das imposições.⁵⁴

⁵³ DERZI, Jorge de Oliveira. *Princípio do não-confisco como garantia constitucional da tributação*. Curitiba: Juruá, 2003, p. 124.

⁵⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.010. Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil e União Federal. Relator: Ministro Celso de Mello. Acórdão publicado no Diário de Justiça do dia 12 de abril de 2002, p. 51.

Essa percepção do estimado ministro faz transcender, inclusive, a jurisdição do princípio do não-confisco à uma ideologia de cunho eminentemente político e social, uma vez que, ao criticar a escassez tanto quantitativa quanto qualitativa de deveres estatais básicos (quais sejam, a promoção da segurança, da saúde, da alimentação, entre outros⁵⁵) deixa transparecer a sua irresignação com esse modelo de sistema culturalmente aceito no Brasil.

Por todo o exposto, o preceito constitucional consagrado no art. 150, inciso IV da Carta Magna de 1988 imprescindivelmente associa-se às garantias fundamentais da dignidade da pessoa humana, do mínimo existencial e da isonomia, bem como aos princípios constitucionais tributários da capacidade contributiva e da igualdade fiscal, porquanto, para se alcançar um sistema tributária justo, a interpretação conjuntural e sistêmica dos mesmos é imperiosa.

⁵⁵ Art. 6º. São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.

CAPÍTULO III – O ACERTO LEGISLATIVO E JURISPRUDENCIAL AO NÃO ESTABELEECER PARÂMETROS ARITMÉTICOS PARA A CARACTERIZAÇÃO DE TRIBUTO CONFISCATÓRIO

Uma vez delineado o significado da expressão “tributo com efeito confiscatório” tanto da perspectiva doutrinária quanto jurisprudencial – que, de uma forma ou de outra, é consensual – bem como tendo-se demonstrado a íntima e indissociável relação do princípio da vedação do tributo confiscatório com as garantias fundamentais e demais princípios constitucionais tributários, resta, por fim, a indagação se a existência de critérios matemáticos para se qualificar um tributo como dotado de efeito de confisco seria capaz de pôr fim à subjetividade de tal conceito, possibilitando, conseqüentemente, sua materialização e aplicação objetiva no caso concreto.

Julgar se um tributo possui efeito confiscatório ou não é tarefa demasiadamente árdua justamente em razão da subjetividade do conceito de “tributo com efeito de confisco”, em que pese já haverem vários autores se arriscado a contornar suas feições.

No importantíssimo julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2010-2/DF pela sessão plenária do Supremo Tribunal Federal, já mencionado neste trabalho, o Min. Carlos Mário Velloso ressaltou que:

[...] a Constituição não tolera a utilização de tributo com efeito de confisco (CF, art. 150, IV). Como se chega a essa conclusão? Qual seria o conceito de ‘tributo com efeito de confisco’? O conceito é indeterminado, caso em que o juiz laborará em área que chamaríamos de ‘área cinzenta’.

A área cinzenta é, pois, o nascedouro do problema em relação à materialização e aplicação do princípio no caso concreto.

III.1 Da fixação de tetos limitadores da tributação em tribunais estrangeiros e as propostas no Direito Brasileiro

À vista dessa indeterminação inerente ao princípio que veda a tributação confiscatória, tem-se noticiado que cortes estrangeiras já se inclinaram à critérios empíricos para salientá-los:

A Corte Suprema Argentina define como confiscatórios impostos sobre o patrimônio que absorvam mais de 33% da renda do imóvel, e

o Tribunal Constitucional alemão decidiu que o conjunto da carga tributária incidente sobre um determinado contribuinte não pode exceder a 50% dos seus rendimentos.⁵⁶

Relativamente à *Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina*, cabe adicionar que, além de impor o referido limite de 33% (trinta e três por cento) no que diz respeito à tributação imobiliária, também o aplica aos impostos sucessórios e aos impostos sobre o rendimento.

Neste sentido, confira-se trecho de decisão que representa a jurisprudência sedimentada nesse país sul-americano:

También cabe indicar que, en orden al punto a partir del cual la contribución se torna confiscatoria, el Tribunal expresó, ya desde Fallos: 206:247, que "el derecho de propiedad que la Constitución garantiza es inconciliable, en circunstancias ordinarias, con el desapoderamiento a título de impuesto de más de un treinta y tres (33) por ciento de la utilidad corriente de una correcta explotación de los inmuebles rurales", con lo cual puede apreciarse que esa pauta, calculada sobre las utilidades correctamente obtenidas del inmueble objeto del gravamen, puede considerarse consolidada (asimismo en Fallos: 209:200; 210:172, 310; 211:34; 212:493; 234:129; 235:883; 239:157, entre muchos otros, donde declaró ese porcentaje como límite, respecto a diferentes gravámenes).⁵⁷

Aliás, outra decisão proferida pela Corte Suprema Argentina que merece destaque foi a de um caso no qual o contribuinte era proprietário de três imóveis rurais, estando obrigado, portanto, ao pagamento do imposto sobre capitais (de titularidade do Estado Nacional Argentino), do imposto imobiliário e, por fim, do imposto adicional de emergência (os dois últimos de titularidade da província de Buenos Aires).

Ocorre que, ao indicar o montante pago a título das referidas imposições, o autor da demanda assumiu que, consideradas individualmente, estas não teriam feição confiscatória, porquanto dotadas de razoabilidade. Porém, numa hipótese de múltipla incidência tributária, isto é, considerando-se os impostos em conjunto, estes alcançariam o confisco, aniquilando a propriedade privada e o trabalho lícito despendidos nas glebas rurais.

Desse modo, a Corte Constitucional vizinha concluiu:

⁵⁶ DELFINI, Luiz Felipe Silveira. *Manual de Direito Tributário*. Saraiva, 2003, p. 76-77.

⁵⁷ ARGENTINA. Corte Suprema de Justicia de La Nación República Argentina. Martin Bosco Gomez Alzaga vs Provincia de Buenos Aires y el Estado Nacional. Julgado em 30 de dezembro de 1998.

Al no poder obtener la declaración de inconstitucionalidad de cada uno de ellos por separado, puesto que aisladamente considerados se mantienen dentro del margen de la razonabilidad, el contribuyente igualmente resultaría alcanzado en forma confiscatoria por el resultado de la aplicación de ambos gravámenes en forma conjunta.⁵⁸

Se a referida Casa houvesse se posicionado de forma contrária, certamente o Poder Político poderia instituir dois ou mais impostos, separadamente tidos por razoáveis, com o fito de camuflar o carácter confiscatório quando cumulados, situação na qual o contribuinte não teria remédios ou garantias jurídicas a serem invocadas. Embora um tanto quanto condenável, em tese não haveria impedimentos a este tipo de conduta fiscal.

Pouco importa, aliás, se os impostos questionados originam-se ou não do mesmo ente público (Estado Nacional, Províncias, etc.) quando se fala em violação de garantias constitucionais.

A análise dos sujeitos ativos nas situações de convergência tributária é, portanto, irrelevante, porquanto em todos os níveis estatais há de se ter uma coerência administrativa. Neste sentido foi a tese amparada pela Corte Argentina:

Si la capacidad contributiva tomada en consideración por el legislador en los impuestos analizados es la renta que los mismos producen, en condiciones normales de explotación, y si esta renta así obtenida resulta afectada en su totalidad al pago de los impuestos, quedaría configurado, en estas circunstancias, un supuesto de confiscatoriedad.

De acuerdo con esta inteligencia de la capacidad contributiva única, que no pierde esa unidad a pesar de poderse percibir a través de diversas manifestaciones (distintos ingresos, patrimonios o gastos), es menester recordar que el Tribunal ha dicho que los diversos niveles estatales, integrantes del mismo Estado lato sensu tienen el deber de actuar en forma coherente, conforme al principio de ejemplaridad que debe presidir sus actos.

Por ello, es preciso poner en claro que la utilización de sus potestades tributarias por parte de los diversos fiscos, no puede prescindir del dato que sobre esa capacidad contributiva única que posee el contribuyente, inciden otros entes estatales, con lo cual su potencialidad disminuye en forma efectiva.

⁵⁸ ARGENTINA. Corte Suprema de Justicia de La Nación República Argentina. Martin Bosco Gomez Alzaga vs Provincia de Buenos Aires y el Estado Nacional. Julgado em 30 de dezembro de 1998.

Ainda em se tratando de múltiplas incidências tributárias no Direito argentino, a peculiaridade desse sistema reside no fato de que se tem permitido a redução de todos os impostos impugnados pelo contribuinte na exata proporção cabível para cada ente político, até que se atinja, enfim, o limite estabelecido pela jurisprudência.

Esclareça-se:

En cuanto ese límite se vea superado, corresponderá disminuir en forma directamente proporcional todos y cada uno de los tributos causantes del efecto confiscatorio por superposición, de manera tal que este conjunto se vea reconducido dentro del límite admisible.

Esta solución es la más equitativa con relación a los fiscos interesados, que se ven así tratados en forma igual ante la necesidad de salvaguardar las garantías del contribuyente, cuya violación proviene del ejercicio concurrente de sus potestades tributarias.⁵⁹

Assim, na esteira do que constatado alhures, alguns países vêem seus respectivos Tribunais Constitucionais sedimentando a aplicação de percentuais para padronizar numericamente a idéia de efeito confiscatório.

No Brasil não foi diferente. O então senador Fernando Henrique Cardoso, no ano de 1989, encaminhou o projeto de lei complementar nº 168/89 por meio do qual perseguia a criação de um parâmetro matemático para a definição do princípio tributário em questão.

Eis a redação do art. 7º desse projeto:

Art. 7º. Considerar-se-á caracterizada a utilização de tributo com efeito de confisco sempre que seu valor, na mesma incidência, ou em incidências sucessivas, superar o valor normal de mercado dos bens, direitos ou serviços envolvidos no respectivo fato gerador ou ultrapassar 50% do valor das rendas geradas na mesma incidência.

Tal projeto, por sua vez, acabou não vingando, sendo arquivado anos mais tarde.

Ademais, sempre que se tem notícia de iminentes reformas tributárias (as quais raramente ocorrem e, quando ocorrem, são pontuais), parte da doutrina normalmente se levanta e sustenta a necessidade de se impor um teto demarcatório da confiscatoriedade de uma exação.

⁵⁹ ARGENTINA. Corte Suprema de Justicia de La Nación República Argentina. Martin Bosco Gomez Alzaga vs Provincia de Buenos Aires y el Estado Nacional. Julgado em 30 de dezembro de 1998.

O jurista Vittorio Cassone também acolhe a idéia segundo a qual o legislador complementar devesse conceituar a limitação contida no art. 150, inciso IV da Carta Política, noticiando que:

[...] sugerimos que o instituto de confisco, em face de sua complexidade, fosse objeto de conceituação por lei complementar, tendo em vista que, por se tratar de uma limitação constitucional do poder de tributar, sua conceituação é autorizada pelo art. 146, II, CF.

Essa regulação viria a dar fundamentos à Suprema Corte para decidir, evitando a declaração de impedimento (por investir-se em legislador positivo), em face da existência de definição em lei complementar.

Seja como for, em tais simpósios e congressos, a doutrina nunca chegou a dar um conceito de confisco que pudesse aglutinar várias correntes. Isto porque, tal como disposto na Constituição, o seu conteúdo, sentido e alcance, é deveras complexo.⁶⁰

Todavia, o reconhecimento do efeito de confisco não pode ser engessado por meio de leis que claramente estipulem a alíquota permitida para determinada exação.

A bem da verdade, o que se necessita é desenvolver com mais afinco o conceito e o alcance jurídicos do princípio da não-confiscatoriedade, dando uniformidade e delimitando a sua abrangência por se tratar justamente de um conceito “cinzento”, conforme registrado em linhas passadas. Portanto, o legislador “nunca deverá chegar ao ponto de estabelecer alíquotas teto para os diversos tributos”⁶¹.

III.2 Da impossibilidade de se estabelecer critérios matemáticos para a caracterização de tributo com efeito de confisco

O primeiro ponto merecedor de crítica em relação à estipulação de um limite numérico é o de que, de uma forma ou de outra, esse critério também acaba por se tornar meramente ideológico.

⁶⁰ CASSONE, Vittorio. *Direito Tributário: fundamentos constitucionais da tributação, classificação dos tributos, interpretação da legislação tributária, doutrina, prática e jurisprudência*. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 240.

⁶¹ GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *O princípio do não-confisco no Direito Tributário*. 3.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 93.

Em outras palavras, não há nenhuma equação mágica ou fórmula precisa da qual se resulte uma alíquota ideal que demarcará o que vem a ser um tributo dotado de efeito confiscatório ou não.

Como informado anteriormente, o órgão constitucional máximo da Argentina limitou a alíquota de uma série de imposições ao patamar de 33%.

Ora, extrai-se de diversos julgados daquela Corte, todavia, que o confisco nada mais é do que a absorção, pelo Estado, de uma parte substancial da renda ou do capital:

[...] es doctrina de esta Coorte que la confiscatoriedad de las leyes impositivas debe surgir de la prueba de la absorción por el Estado de una parte sustancial de la renta o del capital.⁶²

Se se conceitua o confisco nos exatos termos transcritos acima, como se pode falar, então, numa alíquota teto de 33%? Ao que parece, a única resposta que se imagina para tal pergunta é a de que os 33% são meramente ideológicos. Continua a ser, conseqüentemente, um critério subjetivo.

Afigura-se até um pouco contraditória a assertiva no sentido de que, a despeito de se haver fixado um percentual justamente com o propósito de distinguir objetivamente as linhas da confiscatoriedade, o critério ainda seja carregado de influências sociais, políticas, econômicas e jurídicas.

Porém, de onde surgiu tal percentual? Surgiu das convicções de cada magistrado componente da Suprema Corte Argentina os quais, estabelecendo um padrão de jurisprudência, concluíram que os impostos não podem ultrapassar a terça parte da renda ou do capital do contribuinte.

Logo, quando se entende por tributo confiscatório aquele que toma parte substancial dos rendimentos do sujeito passivo, a expressão “parte substancial” equivale, em números, à uma alíquota de 33%, demonstrando, assim, o caráter completamente ideológico e subjetivo que reveste esse paradigma.

Resulta inegável, portanto, que estabelecer critério matemático para se definir o que seria um tributo com efeito confiscatório não parece a solução mais adequada.

⁶² ARGENTINA. Corte Suprema de Justicia de La Nación República Argentina. Luis López López vs Provincia de Santiago del Estero. Julgado em 15 de outubro de 1991 (fallos 314:1293).

Neste sentido, Luciano Amaro leciona que:

O princípio da vedação de tributo confiscatório não é um preceito matemático; é um critério informador da atividade do legislador e, além disso, preceito dirigido ao *intérprete* e ao *jugador*, que, à vista das características da situação concreta, verificarão se um determinado tributo invade ou não o território do confisco.⁶³

Acertado é este entendimento.

Compartilhando da mesma concepção, Aliomar Baleeiro asseverou que o princípio insculpido no art. 150, inciso IV da Constituição Federal não poderia se submeter a um critério meramente estático, tal qual o é algo numericamente definido:

[...] entendemos que a Constituição, acertadamente, não fixou um limite numericamente definido, pois diversas circunstâncias podem interferir na configuração daquilo que seja ou não confiscatório.⁶⁴

Convergindo ao que foi acima transcrito, mostra-se plenamente válida a constatação de Sacha Calmon no sentido de que “o que é razoável hoje não o será amanhã. Não é a mesma coisa aqui, ali, alhures. Tema intrincado este, cuja solução terá que vir, e variando com o tempo e o modo, pelos Poderes Legislativo e Judiciário da República.”⁶⁵

Assim, a adoção de parâmetro quantitativo a fim de caracterizar ou descaracterizar tributos confiscatórios prejudica enfaticamente a aplicação do princípio em debate – ao contrário do que alguns imaginam –, pois estagnaria o conteúdo ideológico ali carregado, enrijecendo sua capacidade de se adequar ao momento e ao lugar em que reclamado.

Ter-se-ia por mitigada, ainda, a necessidade de uma detida análise das características de cada situação fática em particular, visto que a decisão proferida pelo juiz ou a instituição de tributo pelo legislador seriam traduzidas a simples cálculos aritméticos, ignorando-se, conseqüentemente, toda a interpretação conjuntural dos princípios e garantias que norteiam o sistema tributário.

Na opinião de Estevão Horvath:

⁶³ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 2.ed. Saraiva, 1998, p. 139-140.

⁶⁴ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 8.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 914.

⁶⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 278

Será útil fixar-se um número percentual, por exemplo, que funcione como regra a ser invocada sempre para se conhecer da confiscatoriedade ou não de um tributo?

[...]

Quanto à conveniência de serem fixados limites prévia e abstratamente, não se nos afigura, tampouco, a melhor solução. Ao menos isto é assim quando se fixa previamente um percentual para se aplicado em todas as situações, sem levar em consideração as peculiaridades de cada uma delas.⁶⁶

Ademais, foi-se registrado alhures que, para o Supremo Tribunal Federal, o tributo com efeito de confisco é identificável quando o Estado apropria-se injustamente, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos do contribuinte, comprometendo-lhe o exercício do direito a uma vida digna, a prática de atividade profissional lícita e a regular satisfação de suas necessidades vitais em razão da insuportabilidade da carga tributária.

Essa insuportabilidade, por seu turno, verifica-se quando se afere a totalidade da carga tributária, condicionando-a à capacidade econômica e financeira de que dispõe o contribuinte para pagar todos os tributos incidentes sobre a sua riqueza, no mesmo período e ao mesmo ente político que o houver instituído.

Em relação às multas fiscais, outrossim, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é harmônica no sentido de se considerá-las inconstitucionais quando evidenciado o caráter confiscatório.

Todavia, também a Corte não optou por limitar percentualmente o valor de uma multa, apenas se lhes aplicando a proibição disposta no art. 150, inciso IV da Constituição Federal.

A exemplo disso, no ano de 2002, na ocasião do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551⁶⁷, do Rio de Janeiro, o Plenário do Pretório Excelso decidiu pela sua procedência, declarando inconstitucionais os §§ 2º e 3º do artigo 57 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição do Estado do Rio de Janeiro.

⁶⁶ Horvath, Estevão. *O princípio do não-confisco no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 118-119.

⁶⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551. Governador do Estado do Rio de Janeiro e Assembléia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Acórdão publicado no Diário de Justiça Eletrônico do dia 14 de fevereiro de 2003, p. 58.

Com efeito, os referidos dispositivos atacados daquela Constituição Estadual possuíam a seguinte redação:

Art. 57.

(...)

§2º - As multas conseqüentes do não recolhimento dos impostos e taxas estaduais aos cofres do Estado não poderão ser inferiores a duas vezes o seu valor.

§3º - As multas conseqüentes da sonegação dos impostos ou taxas estaduais não poderão ser inferiores a cinco vezes o seu valor.

Em outras palavras, foi-se estipulada multa de 200% para a hipótese de não recolhimento e de 500% para a hipótese de sonegação.

Entendeu-se, então, que a limitação ao poder de tributar contida no art. 150, inciso IV da Constituição Federal de 1988 “estende-se, também, às multas decorrentes de obrigações tributárias, ainda que não tenham elas natureza de tributo”.

Assim, restava analisar se os limites mínimos estabelecidos pelos §§ 2º e 3º (200% e 500%, respectivamente), teriam, efetivamente, efeito confiscatório.

O Ministro Ilmar Galvão, relator da mencionada Ação Direta de Inconstitucionalidade, assentou a necessidade de haver proporcionalidade entre a violação da norma jurídica tributária e a sua conseqüência jurídica, qual seja, a multa:

Desse modo, o valor mínimo de duas vezes o valor do tributo como conseqüência do não-recolhimento apresenta-se desproporcional, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em evidente efeito de confisco.

Igual desproporção constata-se na hipótese de sonegação, na qual a multa não pode ser inferior a cinco vezes o valor da taxa ou imposto, afetando ainda mais o patrimônio do contribuinte.⁶⁸

Importante observar que, nesse mesmo julgamento, o ministro Sepúlveda Pertence destacou a notória complexidade do tema, consignando que há “uma certa dificuldade de identificação do ponto a partir de quando passa a ser confiscatório”.

Para justificar a tal dificuldade, o eminente ministro prossegue:

⁶⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551. Governador do Estado do Rio de Janeiro e Assembléia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Acórdão publicado no Diário de Justiça Eletrônico do dia 14 de fevereiro de 2003, p. 58.

Também não sei a que altura um tributo ou uma multa se tornam confiscatórios; mas uma multa de duas vezes o valor do tributo, por mero retardamento de sua satisfação, ou de cinco vezes, em caso de sonegação, certamente sei que é confiscatório e desproporcional.⁶⁹

Ademais, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 239.964/RS, a 1ª Turma do Pretório Excelso houve por bem em negar provimento ao apelo extremo, no qual se insurgia contra a imposição de multa de 20% sobre o valor tributado ante a mora no pagamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

De acordo com a relatora do processo, a Ministra Ellen Gracie,

A multa moratória tem por finalidade apenar o contribuinte que se furtou ao pagamento de um tributo, impondo-lhe prejuízos econômicos, ao mesmo tempo em que estimula o pagamento no prazo e no modo definidos em lei.

Na espécie, a recorrente foi multada em 20% do valor do IPI devido. Se por um lado tal montante não se mostra irrisório, por outro está longe ser abusivo ou desarrazoado, não havendo que se cogitar ofensa aos princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco. Vê-se, assim, que o legislador atentou para a finalidade da multa moratória de desencorajar a sonegação fiscal, sem afronta a qualquer dispositivo constitucional.⁷⁰

Estevão Horvath, por outro lado, adota posição contrária ao Supremo Tribunal Federal, pois entende que, em se tratando de multas, a estas não se aplica o princípio da não-confiscatoriedade. Entretanto, defende com veemência a inconstitucionalidade de multas tributárias manifestamente excessivas, mas não por força do princípio em questão. Eis o que argumenta o jurista:

A multa busca punir o contribuinte faltoso com suas obrigações (como busca reprimir, punindo, qualquer comportamento contrário à ordem jurídica). Destarte, os princípios que regem as infrações são distintos daqueles que informam a tributação. Há diferença ontológica, o que não permite a comparação de uma situação com a outra.⁷¹

É de certa plausibilidade tal raciocínio, visto que, consoante reportado no primeiro capítulo, o Código Tributário Nacional, ao definir tributo em

⁶⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551. Governador do Estado do Rio de Janeiro e Assembléia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Acórdão publicado no Diário de Justiça Eletrônico do dia 14 de fevereiro de 2003, p. 58.

⁷⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 239.964. Maxi Forja S/A e União Federal. Relatora: Ministra Ellen Gracie. Acórdão publicado em 09 de maio de 2003, p. 61.

⁷¹ Horvath, Estevão. O princípio do não-confisco no Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 2002, p. 114.

seu art. 3º, consignou que este é uma prestação compulsória que não constitui sanção por ato ilícito.

Se já não bastasse, o art. 5º do mesmo diploma legal elenca como tributos apenas os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria, motivo pelo qual é veementemente inapropriado incluir as multas em tal rol.

Logo, se o texto constitucional proíbe utilizar tributo com efeito de confisco (art. 150, inciso IV), e levando-se em consideração que tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria (art. 5º do Código Tributário Nacional), resulta insustentável dizer-se que essa vedação se estende às multas.

Ressalva o autor, contudo, que “embora a situação em comento não se submeta ao art. 150, IV da Lei Maior, segundo pensamos, está ela ao abrigo do princípio genérico que, decorrente da proteção ao direito de propriedade, está a vedar o confisco, genericamente considerado.”⁷²

Na linha de raciocínio de Estevão Horvath, então, deve-se aclamar pela aplicação do princípio da razoabilidade:

“Mais uma vez deve-se ressaltar a dificuldade de se dizer quando o valor de uma multa por descumprimento à lei tributária é confiscatória. Todavia, esta circunstância, aliada ao cunho exemplar que fundamenta a aplicação de qualquer sanção negativa, não deve impedir que o legislador (assim como o juiz e mesmo o administrador, quando for o caso), aja com razoabilidade na sua determinação. Assim, parece-nos exorbitante uma multa correspondente a 300% do valor de tributo que deveria haver sido recolhido pelo contribuinte. O fim da lei que sanciona é: a) punir o contribuinte faltoso; b) aplicar a igualdade de tratamento entre os contribuintes, de modo que aquele que cumpriu suas obrigações não se sinta aviltado e prejudicado com a impunidade do outro relapso; c) garantir o interesse público maior, que é o abastecimento dos cofres públicos; não, porém, confiscar o patrimônio de ninguém.”⁷³

Merece destaque, noutra giro, o posicionamento - um tanto quanto peculiar e, de certo modo, mais severo - adotado pelo tributarista Hugo de Brito Machado. De acordo com o jurista, as multas podem e devem ter efeito confiscatório, não se podendo invocar qualquer garantia ou remédio jurídico a fim de desconstituí-la.

⁷² Horvath, Estevão. O princípio do não-confisco no Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 2002, p. 115.

⁷³ Horvath, Estevão. O princípio do não-confisco no Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 2002, p. 116.

Explica o doutrinador:

Porque constitui receita ordinária, o tributo deve ser um ônus suportável, um encargo que o contribuinte pode pagar sem sacrifício do desfrute normal dos bens da vida. Por isto mesmo é que não pode ser confiscatório. Já a multa, para alcançar a sua finalidade, deve representar um ônus significativamente pesado, de sorte que as condutas que ensejam sua cobrança retem efetivamente desestimuladas. Por isto mesmo pode ser confiscatória.

Pretender-se que a multa legalmente cominada para a venda de mercadoria sem nota fiscal não seja confiscatória, mas suportável, de sorte que os comerciantes possam incluí-las nos seus custos operacionais, é pretender inteiramente ineficaz a sanção, que restará assim convertida num verdadeiro tributo eventual.⁷⁴

Logo, a preocupação de Hugo de Brito Machado reside no fato de que a multa pressupõe a prática de um ilícito tributário e, com base nessa idéia, seria absurdo alegar que a própria Constituição Federal assegura ao contribuinte faltoso a possibilidade de reverter uma sanção devidamente aplicada.

Em outros termos, segundo o autor, recorrer à direitos e garantias constitucionais com vistas à impedir a aplicação de multas imoderadas é, em última instância, permitir o exercício da ilicitude por meio da sonegação fiscal ou, ainda, consentir e encorajar o descumprimento de obrigações tributárias assessórias.

Por outro lado, em se tratando de tributos propriamente ditos, o contribuinte, ao acionar o Poder Judiciário para discutir tributação confiscatória, uma vez demonstrando que suas riquezas não o permitem suportar a carga tributária que lhe é imposta, torna-se indiferente se o tributo em questão não possa exceder 60%, 50%, 40% ou 30% sobre o valor de seu patrimônio ou renda, justamente porque, pela análise de toda a conjuntura fática particular do caso, as riquezas do contribuinte não são suficientes para arcar com os ônus tributários, vendo seu direito à propriedade, à livre iniciativa e ao mínimo vital desrespeitados.

Daí se infere, portanto, que são inúmeras as variáveis que podem fazer um tributo possuir ou não efeito de confisco. A respeito disso, vale transcrever o que restou decidido pelo Supremo Tribunal Federal ao julgar recurso que tratava da majoração da alíquota do imposto de importação de 4% (quatro por cento) para 14% (quatorze por cento):

⁷⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. São Paulo: 5. ed., Editora Dialética, 2004, p. 117.

A caracterização do efeito confiscatório pressupõe a análise de dados concretos e de peculiaridades de cada operação ou situação, tomando-se em conta custos, carga tributária global, margens de lucro e condições pontuais do mercado e de conjuntura social e econômica.

No caso em exame, o isolado aumento da alíquota do tributo, de 4% para 14%, é insuficiente para comprovar a absorção total ou demasiada do produto econômico da atividade privada, de modo a torná-la inviável ou excessivamente onerosa.⁷⁵

Outro debate que poderia decorrer da imposição de um teto à alíquota de um tributo seria o de que o Poder Público certamente intentaria majorá-lo até o patamar pré-estabelecido.

Para fins de exemplificação, tome-se a seguinte situação: se a alíquota do Imposto de Renda de Pessoa Física fosse fixada em 20%, mas existisse ou sobreviesse algum dispositivo legal expressamente determinando que os tributos incidentes sobre a renda não poderão ter alíquota que ultrapasse 30%, nada impediria que a Administração Pública (no caso, a União Federal) procedesse com a majoração do mesmo para até 29% (vinte e nove por cento).

Do mesmo modo, se a jurisprudência brasileira - notadamente o Supremo Tribunal Federal - entendesse que o valor do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) ficará limitado à 70% sobre o valor do bem ou do serviço, poucos duvidariam que, diante da insaciável voracidade arrecadatária estatal, rapidamente o ente federado competente elevaria as alíquotas inferiores até o percentual permitido.

Em suma, definir um padrão aritmético seria autorizar o Governo, por via indireta, a agravar todas as incidências tributárias que estivessem abaixo da licenciada, tornando o regime de contribuição irremediavelmente agressivo.

Se já não bastasse, caso o contribuinte se visse prejudicado e optasse por discutir em juízo a constitucionalidade da exação, a situação deste se tornaria dramática, pois o julgador não estaria obrigado a reduzi-la nem declarar inconstitucional o tributo na medida em que tanto a legislação quanto os tribunais acabaram por tornar plenamente legal e válida a elevação da alíquota até a margem consentida.

⁷⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 448.432. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Acórdão proferido pela Segunda Turma. Julgado em 20/04/2010 e publicado em 28/05/2010 no Diário de Justiça Eletrônico nº 096, 2010, p. 192-194.

Mais um ponto merecedor de destaque é a permissão de tributação excessiva por finalidades extrafiscais.

Flávio de Azambuja Berti, ao desenvolver tese especificamente sobre este assunto em sua obra *Impostos: Extrafiscalidade e o Não-confisco*, lançou a seguinte discussão:

A pergunta que se nos apresenta é a seguinte: até que ponto tem aplicação o princípio constitucional tributário do não-confisco à vista do uso de impostos com objetivos distintos daqueles simplesmente fiscalistas? Ou, se se preferir: é possível que o Estado, ao exercer a atividade tributária visando o alcance de metas extrafiscais, sejam de natureza econômica, cambial, política ou social, atente contra a vedação ao confisco?⁷⁶

Antes de se buscar as respostas para a questão suscitada, incumbe apontar o conceito de extrafiscalidade elucidado por Aliomar Baleeiro:

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

[...]

Considerando esses diferentes objetivos que a lei pode perseguir, vale dizer, meramente suprir as burras do Estado ou, ao contrário, estimular ou desestimular comportamentos na extrafiscalidade, é de se consentir na maior agressividade fiscal em uma tributação que, de fato, possa acarretar desvantagens econômicas àquele que, embora não pratique ato ilícito, persiste em atuar contrariamente aos interesses políticos, sociais ou econômicos superiores da coletividade.⁷⁷

Neste aspecto, também é primorosa a lição de Sacha Calmon:

A teoria do confisco e especialmente a do confisco tributário ou, noutra giro, do confisco através do tributo, deve ser posta em face de direito de propriedade individual, garantida pela Constituição. Se não se admite a expropriação sem justa indenização, também se faz

⁷⁶ BERTI, Flávio de Azambuja. *Impostos: Extrafiscalidade e Não-Confisco*. Curitiba: Editora Juruá, 2003, p. 133.

⁷⁷ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 8.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 914-915.

inadmissível a apropriação através da tributação abusiva. Mas não se percam de vista dois pontos essenciais:

- a) admite-se tributação exacerbada, por razões extrafiscais e em decorrência do poder de polícia (gravosidade que atinge o próprio direito de propriedade);
- b) o direito de propriedade outrora intocável não o é mais. A Constituição o garante, mas o subordina a garantia “à função social da propriedade” (ao direito de propriedade causador de disfunção social, retira-lhe a garantia).⁷⁸

A preocupação do legislador constituinte em relação à permissão de políticas extrafiscais pode ser extraída do art. 153, §1º da Constituição Federal⁷⁹. Tal dispositivo assegurou ao Poder Executivo - obviamente atendidos as condições e os limites estabelecidos em lei - alterar as alíquotas dos impostos sobre importação, sobre exportação, sobre produtos industrializados e, por fim, sobre operações de crédito e afins.

Como se evidencia, as espécies de impostos acima enumeradas fazem parte do que se denomina de tributação indireta, pois incidentes sobre o consumo.

Nesta modalidade de tributação, o contribuinte de direito, embora seja o legalmente responsável pelo recolhimento do valor da exação, não necessariamente corresponde àquele que sofrerá os encargos e os ônus econômicos, vez que estes acabam sendo repassados para o adquirente (no caso, o próprio consumidor, o qual será considerado o contribuinte de fato do imposto).

Uma das formas de concretização da extrafiscalidade aparece por meio da seletividade, a qual se dá em função da essencialidade de determinado produto ou serviço.

A regra da seletividade é inerente aos impostos sobre o consumo, porquanto é obrigatória a sua observância em se tratando de ICMS (155, §2º, inciso III) e facultativa em se tratando de IPI (153, §3º, inciso I).

Ao tecer considerações acerca da seletividade, Alessandra Brandão Teixeira elucidou que:

⁷⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 249.

⁷⁹ Art. 153, § 1º - É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

Em verdade, a seletividade consiste em uma tributação mais onerosa dos produtos supérfluos ou suntuosos, em contrapartida de uma taxaço mais benéfica dos produtos considerados de primeira necessidades ou básicos, vitais à existência humana. Por essa razão, afirma-se que a seletividade é instrumento de uma política tributária extrafiscal.⁸⁰

A extrafiscalidade, todavia, não é própria somente dos impostos sobre o consumo. Também se faz plenamente aplicável e aceitável nas hipóteses de tributação direta (situações em que o contribuinte de direito equivale ao contribuinte de fato), que é característica marcante dos impostos sobre a renda (IPTU, IPVA, ITR, entre outros).

É bem verdade, assim, que o princípio da não-confiscatoriedade deve ser relativamente mitigado pelo princípio tributário da extrafiscalidade. Isso porque a própria Constituição permitiu com coesão e evidência que o Governo possa, tendo em vista a supremacia do interesse público e a necessidade de se alcançar os objetivos constitucionais de um Estado Democrático de Direito, determinar situações em que a tributação será aparentemente desproporcional.

O eminente doutrinador Sacha Calmon, ao estudar os efeitos da extrafiscalidade perante a vedação contida no art. 150, inciso IV da Carta Magna, leciona que:

“O princípio, vê-se, cede o passo às políticas tributárias extrafiscais, mormente as expressamente previstas na Constituição. Quer dizer, onde o constituinte previu a exacerbação da tributação para induzir comportamentos desejados ou inibir comportamentos indesejados, é vedada a arguição do princípio do não-confisco tributário, a não ser no caso-limite (absorção do bem ou da renda).”⁸¹

Isso significa que, de uma maneira ou de outra, mesmo que se fixasse um parâmetro matemático para a caracterização ou não de um tributo com efeito de confisco, o sistema tributário prevê situações excepcionais que invariavelmente poderiam ultrapassar os limites estabelecidos, mormente por razões extrafiscais ou - ampliando o leque de exemplos - por razão de guerra externa.⁸²

⁸⁰ TEIXEIRA, Alessandra Machado Brandão. *A tributação sobre o consumo de bens e serviços*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002, p. 240.

⁸¹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 252.

⁸² Art. 154. A União poderá instituir: na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

Nota-se, portanto, que o princípio não desautoriza a exacerbação motivada da tributação. Desautoriza, contudo, a exacerbação imotivada, não razoável da tributação, servindo para conter o próprio legislador e, ao mesmo tempo, para assegurar ao contribuinte os seus direitos mais básicos constitucionalmente previstos.

Diante dessas considerações, não se pode conceber ou justificar a adoção de parâmetros aritméticos para qualificar o efeito confiscatório de um tributo, visto que tal solução em nada amenizaria ou extirparia os problemas vivenciados pela subjetividade desse conceito. Muito pelo contrário: em vez de aniquilar tais problemas, aniquilaria o próprio princípio.

CONCLUSÃO

Por se tratar de uma garantia fundamental, o princípio da vedação do tributo com efeito de confisco constitui-se, pois, em cláusula pétrea e funciona como uma das limitações ao poder de tributar, nos moldes do art. 150, inciso IV da Constituição Federal de 1988.

Diante de sua característica indeterminação, o referido princípio reclama profundos estudos a fim de definí-lo e - mais importante ainda -, a fim de delimitar os limites dentro dos quais tal proibição atua.

Defendeu-se, neste trabalho, a tese segundo a qual o estabelecimento de critérios aritméticos para a caracterização de um tributo confiscatório se mostra equivocada, sendo certo que a melhor maneira de aplicá-lo e dá-lo concretude se faz por meio da análise de cada caso em específico levado a conhecimento do Poder Judiciário.

Para tanto, foi-se necessário, primeiramente, traçar as acepções de “tributo” e “confisco” isoladamente com o intuito de esclarecer a natureza jurídica de ambos os institutos. O primeiro (tributo), cujo conceito legal restou preceituado no artigo 3º do Código Tributário Nacional, tem como marca fundamental não constituir sanção de ato ilícito, ao passo que o segundo (confisco) pressupõe justamente o contrário, isto é, consubstancia-se na apropriação, pelo Estado, de coisa pertencente ao particular, com ou sem a previsão de indenização.

Quando postos lado a lado pelo texto constitucional na expressão “tributo com efeito de confisco”, conclui-se que tributação confiscatória nada mais representa que a apropriação de bens do contribuinte por meio de tributação injusta e indevida, a qual ignora a capacidade econômica deste e compromete-lhe o direito universal à vida digna, violando-se, por conseguinte, o mínimo existencial, o valor social do trabalho e a propriedade privada.

O princípio do não-confisco, como se vê, possui diversos pontos nodais com outras garantias fundamentais e com os demais princípios constitucionais tributários, de modo que a aplicação daquele não deve ocorrer de maneira desemparelhada e desacompanhada destes.

Isso porque os referidos direitos fundamentais apontados no texto constitucional são os que auxiliam a própria demarcação dos contornos de um tributo com efeito confiscatório, daí essa indissociabilidade.

O princípio em questão, portanto, relaciona-se intimamente com a dignidade da pessoa humana, o qual é tido como o fundamento de todo e qualquer Estado Democrático de Direito e é em função deste, a priori, que a carga tributária há de ser moldada.

O princípio da capacidade contributiva, por seu turno, revela-se como um importantíssimo instrumento para a concreção da tributação justa, na medida em que orienta o Poder Público a exercer sua competência fiscal somente diante de fatos que realmente ostentem signos de riqueza e, ainda, na proporção em que cada sujeito passivo possa suportar em razão de sua peculiaridade econômica.

Desse último decorre, outrossim, o princípio da igualdade tributária, visto direcionar a instituição de tributos em respeito à situação fática de cada contribuinte, tolhendo favoritismos e, concomitantemente, impedindo o enalço dos hipossuficientes em matéria fiscal.

Neste diapasão, é imperioso ressaltar também a existência do que se denomina de mínimo existencial, o qual é entendido como a parcela mínima de garantias constitucionais básicas para a sobrevivência do cidadão e de sua família. Tal parcela, conseqüentemente, resulta intributável, sob pena de molestar-se as necessidades mais elementares do contribuinte.

É com alicerce nas constatações acima que se depreende a impertinência de se estabelecer critérios matemáticos para a caracterização de tributo com efeito de confisco, expediente que vem sendo utilizado por Cortes estrangeiras e, não raro, também proposto por representantes do Poder Político e indicado por operadores do Direito a nível nacional.

Embora considerado um princípio indeterminado e altamente fluido, qualquer estipulação numérica de um teto para se definir tributo confiscatório não deixa de ser, da mesma forma, um critério subjetivo.

A razão é simples: não existe equação mágica por meio da qual se obtenha uma alíquota inequivocamente ideal. Em outras palavras, mesmo fixando-se um limite, este ainda será meramente ideológico, porquanto dependerá do que se vem a entender por absorção de parte substancial da renda e do capital via tributação, estorvando a propriedade privada, a livre iniciativa, entre outras garantias constitucionalmente previstas.

Se já não bastasse, a adoção de parâmetro aritmético com o escopo de se demarcar as raias da confiscatoriedade estagnaria a própria interpretação dessa vedação, aniquilando-a, pois diversas circunstâncias podem interferir em sua aferição.

Situação extremamente crítica também seria aquela em que o contribuinte, apesar de exitosamente demonstrar que determinada carga tributária é excessiva, desrespeitando flagrantemente seu mínimo vital e sua capacidade econômica, não possa sequer acionar o Poder Judiciário pelo fato de o tributo contestado possuir alíquota tida por justa, melhor dizer, por não confiscatória.

Nada impediria, ademais, que o Governo intentasse majorar a incidência tributária até o patamar aceitado, acarretando em graves consequências aos contribuintes e, consoante mencionado alhures, sem existir qualquer remédio jurídico apto a reverter esse penoso quadro.

O Supremo Tribunal Federal, por sua vez, consolidou posicionamento segundo o qual a identificação do confisco, no campo da fiscalidade, se dê, preponderantemente, em função da análise da capacidade econômica do indivíduo e do grau de insuportabilidade da carga impositiva, de maneira que a regular satisfação das necessidades vitais e a razoável manutenção do patrimônio restem prejudicadas.

Merecem destaque, noutro giro, a realização de políticas tributárias extrafiscais mediante as quais se pretende induzir ou coibir certos comportamentos com vistas à ordenar e regular conjunturas sociais e econômicas.

Assim, o princípio da extrafiscalidade pode relativizar, em várias ocasiões, o princípio do não-confisco, porquanto o que se proíbe não é a tributação exacerbada, mas a tributação injustificada.

Diante dessas considerações, é inevitável concluir-se pela impossibilidade de fixação de critério matemático a fim de caracterizar o uso de tributo com efeito de confisco.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2004
- PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora. 10.ed., 2008.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário: Volume I*. Coordenação: Luiz Eduardo Schoueri. São Paulo: Quartier Latin, 2003.
- GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *O princípio do não-confisco no Direito Tributário*. 3.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 8.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.
- REZENDE, Condorcet. Texto. In: REZENDE, Condorcet (organizador). *Estudos Tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.
- DELFINI, Luiz Felipe Silveira. *Proibição de tributos com efeito de confisco*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.
- SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.
- BUFFON, Marciano. *Tributação e Dignidade Humana*. Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 2009.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- ANJOS, Pedro Germano dos. *Princípio da capacidade contributiva: novas considerações e aspectos conforme a teoria dos princípios*. In: Revista Tributária e de finanças públicas n. 87. Editora Revista dos Tribunais, 2009.
- VARGAS, Jorge de Oliveira. *Princípio do não-confisco como garantia constitucional da tributação justa*. 2.ed. Curitiba: Juruá, 2003.
- DELFINI, Luiz Felipe Silveira. *Manual de Direito Tributário*. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2003.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- Horvath, Estevão. *O princípio do não-confisco no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. São Paulo: 5. ed., Dialética, 2004.

BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. Dialética, 2003.

CASSONE, Vittorio. *Direito Tributário: fundamentos constitucionais da tributação, classificação dos tributos, interpretação da legislação tributária, doutrina, prática e jurisprudência*. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

BERTI, Flávio de Azambuja. *Impostos: Extrafiscalidade e Não-Confisco*. Curitiba: Editora Juruá, 2003.

TEIXEIRA, Alessandra Machado Brandão. *A tributação sobre o consumo de bens e serviços*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002.