

LAIS VIEIRA CARDOSO

TRABALHO VENCEDOR DO I CONCURSO DE
MONOGRAFIA DE DIREITO TRIBUTÁRIO DA APET

OS PRINCÍPIOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE E DO NÃO-CONFISCO DIANTE DOS LIMITES À COMPENSAÇÃO E À DEDUÇÃO DE TRIBUTOS E FACE AO ENRIQUECIMENTO ILÍCITO DA ADMINISTRAÇÃO

1. Resumo; 2. O conceito e a aplicação dos princípios no Direito Tributário; 2.1 - A não-cumulatividade como prevista na ordem constitucional; 2.2. O não-confisco como previsto na ordem constitucional; 3. A verdadeira abrangência dos princípios da não-cumulatividade e do não-confisco; 4. Algumas limitações à não-cumulatividade e ao não-confisco; 5. Novamente o problema da carga tributária total; 6. Conclusões; Referências.

1. RESUMO

Dai a César o que é de Cesar, daí a Deus o que é de Deus. Se eu não der a César o que lhe é de direito, estarei violando a regra. Se eu lhe der apenas a metade do que lhe é de direito, também haverá litígio. Mas, se eu permanecer, por um tempo a mais, com o que é de César, talvez consiga ‘burlar’ a regra. E se eu conseguir provar que não é de César?

A legislação tributária constitucional prevê diversos princípios, expressos ou tácitos, que são, ao mesmo tempo, garantias aos contribuintes e fundamentos hierárquicos do sistema, orientando todo o processo de elaboração das normas daí decorrentes.

Após diversas alterações na nossa Constituição e com a publicação de inúmeras normas regulamentando as atuais relações jurídicas tributárias, verificamos que se têm modificado profundamente as regras de incidência tributária de modo que o atendimento à não-cumulatividade e ao não-confisco vem sofrendo restrições por normas de patamar infraconstitucional que impedem que o contribuinte recolha os tributos sobre as verdadeiras bases de cálculo constitucionais.

A nossa Carta previu o princípio da não-cumulatividade visando evitar que incida, em suma, tributo sobre tributo, e o princípio do não-confisco, visando evitar que os contribuintes sofram restrições patrimoniais ou que tenham sua atividade empresarial inviabilizada devido à incidência abusiva de tributos.

Deste modo, o conceito previsto na Constituição e nas normas gerais que a complementam, definindo as incidências de todas as espécies tributárias, não pode sofrer modificações quando da legislação infraconstitucional, bem como não pode haver limitação por tais espécies normativas, restringindo garantias previstas em âmbito constitucional. Exemplificadamente, se uma das bases de cálculo do ICMS é a operação de circulação de mercadoria, devido à regra de não-cumulatividade, o contribuinte não pode sofrer incidência de ICMS sobre o ICMS pago nas contas de energia elétrica, mas somente sobre a energia consumida. Além dos prejuízos que são causados para o contribuinte devido a estas e outras deturpações

nas regras de não-cumulatividade, que impedem que sejam considerados como valores a serem deduzidos da base de cálculo os tributos que já incidiram sobre aquela mesma base de cálculo, existe também grave dano quando o Fisco institui prazos que somente possibilitam que as compensações se realizem após determinado período e sob certas condições.

Se o contribuinte sofre alguma restrição temporal para o exercício de compensação ou restituição de tributo indevido, também haverá violação às regras de tributação, pois o Fisco estará permanecendo por período maior do que o devido com valores que não lhe pertencem.

E, mais ainda se, por intermédio da legislação infraconstitucional, o ente público criar regras que afirmem que tributos que seriam compensados pelos contribuintes irão compor a base de cálculo na posterior incidência tributária, desconsiderando a sua natureza de valor a ser compensado e tratando-o como se componente da base de cálculo o fosse, haverá grave violação aos valores constitucionais acima descritos. O objetivo deste estudo é ressuscitar os conceitos de tributo, base de cálculo, não-cumulatividade e não-confisco, visando elucidar diversas violações às garantias dos contribuintes e buscando sugerir soluções compatíveis com o nosso ordenamento jurídico tributário sugerindo, enfim, diante da análise da carga tributária total, que se dê a Cesar o que é de César.

2. O CONCEITO E A APLICAÇÃO DOS PRINCÍPIOS NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Ao se falar em princípios, imprescindível citarmos, de início, Celso Antônio Bandeira de Melo, que define os princípios como sendo:

“(…) mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo.”¹

Tais garantias advêm do pacto firmado entre representantes e representados encontradas nas Constituições que, muito embora possuam certa objetividade em determinadas hipóteses, quando expressas em conceitos, por outras vezes aparentam ser demasiado amplas ou ainda conflitantes. Observamos que tais valores são abertos e, conforme as lições de Misabel Abreu Machado Derzi, devem ser balanceados para se:

“a) atribuir sentido na interpretação de um conceito aberto, na escolha da melhor alternativa, dentre várias possíveis; b) resolver conflitos aparentes entre distintas partes da Constituição, quando, aliás, o balanceamento envolverá, sem dúvida, uma visão sistemática do Direito e de sua estrutura.”²

E justamente esta visão de toda a estrutura do sistema jurídico que faz com que um conflito entre dois ou mais valores, ainda quando

1. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 545.

2. BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, (atualizadora DERZI, Misabel Abreu Machado). 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 35.

individualizados nas lides, seja apenas aparente, como nos ensina Marco Aurélio Greco:

“A composição de conflitos concretos não se resolve pela invocação de um único princípio. A solução de conflitos concretos, na medida em que estamos num Estado Democrático de Direito, passa pela reunião de valores do Estado de Direito e valores do Estado Social; a solução dos conflitos concretos será a resultante da composição de valores naquilo que não se contradisserem; ou seja, prestigia-se um, mas também prestigia-se o outro. Não se anula um com o outro, não se exclui um pelo outro.”³

E é com esta interpretação contextualizada e estruturante que analisamos este estudo, sempre com vistas à definir o conceito constitucional destas garantias e visando esclarecer que as atuais regras de incidência tributária privilegiam, em demasia, a arrecadação, o que vem ocorrendo às custas da bancarrota empresarial e da extinção da classe média brasileira.

Reforçando o nosso entendimento, estes princípios ou valores também podem ser definidos, nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, como:

“ ‘normas jurídicas’ carregadas de forte conotação axiológica. É o nome que se dá a regras do direito positivo que introduzem valores relevantes para o sistema, influenciando vigorosamente sobre a orientação de setores da ordem jurídica.”⁴

3. GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 29.

4. O princípio da segurança jurídica em matéria tributária. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, Malheiros, n. 61, 1995, p. 78.

Ao que complementa Aliomar Baleeiro, quanto à aplicação destes princípios no ramo do direito das finanças do qual, segundo o autor, originou-se o ramo Direito Tributário, hoje ramo autônomo por possuir princípios próprios:

“Nos países de Constituição rígida e de controle judiciário das leis e atos administrativos, os princípios que a Ciência das Finanças apurou em sua compósita formação política, moral, econômica ou técnica são integrados em regras estáveis e eficazes. Funcionam como limitações constitucionais ao poder de tributar.

(...)

O sistema tributário movimenta-se sob complexa aparelhagem de freios e amortecedores, que limitam os excessos acaso detriminosos à economia e à preservação do regime e dos direitos individuais.”⁵

Podemos perceber, portanto, que os princípios não representam simples diretrizes para os intérpretes e aplicadores das normas, significando muito mais, ou seja, são regras expressas ou implícitas e de força cogente que, uma vez violadas, muito mais do que violação a uma norma, haverá um atentado contra a própria sistemática do ordenamento jurídico brasileiro, conforme a tão citada passagem de Celso Antônio Bandeira de Melo, dizendo que:

“Violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma, a desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a

5. BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, (atualizadora DERZI, Misabel Abreu Machado). 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 2.

todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra.”⁶

Podemos notar também que há uma diversidade na forma como estes princípios se apresentam, ora abertos, ora fechados ou delimitados, o que também ocorre no direito comparado, e Misabel Abreu Machado Derzi nos explica que:

“Examinando os princípios vazados em conceitos que contêm vagos *standards* - como *due process of law* e a igual proteção para todos - Ronald Dworkin pondera, à luz da Constituição dos EEUU, que foram assim escolhidos deliberadamente... exatamente para possibilitar a textura aberta, adaptável às circunstâncias do caso e do meio e ao progresso social.”⁷

Ainda cumpre-nos citar Canotilho que se refere à existência de princípios jurídicos fundamentais e às suas funções: “positiva, «informando» materialmente os actos do poder público⁸ e negativa”, esta, segundo o autor, limitadora e proibitiva de excessos, pois explica que:

“Em virtude desta dimensão determinante (positiva e negativa) dos princípios, reconhece-se hoje que, mesmo

6. MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 259.

7. *Limitações constitucionais ao Poder de Tributar*, (atualizadora DERZI, Misabel Abreu Machado). 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 40.

8. CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional*. 6. ed. Coimbra: Almedina, 1995, p. 171.

não sendo possível fundamentar autonomamente, a partir deles, recursos de direito público (o que é discutível), eles fornecem sempre directivas materiais de interpretação das normas constitucionais. Mais do que isso: vinculam o legislador no momento legiferante, de modo a poder dizer-se ser a liberdade de conformação legislativa positiva e negativamente vinculada pelos princípios jurídicos gerais.”⁹

Portanto, o nosso ordenamento jurídico, como um todo, é informado por axiomas ou princípios que orientam os ramos ou áreas do direito, desde os princípios gerais de direito que, expressos ou implícitos, encontram-se em sua maioria previstos no artigo 5.º da Constituição Federal de 1988, dispostos de forma genérica e cogente para todo o universo jurídico, até os princípios específicos para cada área do direito.

Informando o Direito Tributário, iremos encontrar como aplicáveis a este ramo, além dos citados princípios gerais de direito também aplicáveis à área e definidos no artigo 5.º da Constituição Federal, os princípios gerais de Direito Tributário dispostos na Constituição Federal de 1988 na Seção II do Capítulo I do Título VI, intitulada *Das limitações do poder de tributar*, nos artigos 150 a 152 e, no Código Tributário Nacional, o Capítulo II irá tratar das *Limitações da competência tributária* nos artigos 9.º ao 14, não excluídas outras referências a princípios ou valores que se façam presentes em outros dispositivos de todo o sistema constitucional e infraconstitucional tributário.

9. CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional*. 6. ed. Coimbra: Almedina, 1995, p. 172.

Sobre estes princípios, de direito constitucional tributário, e sua importância, Aliomar Baleeiro nos explica que:

“O conjunto desses princípios e as regras pelas quais se realiza a discriminação das rendas no sistema de 1969 formam o que alguns financistas e juristas já apartam do Direito em geral para a formação de ramo dogmaticamente autônomo - o Direito Tributário Constitucional.

Representa este - escreve Jarach - “uma parede do Direito Constitucional, a que é tributária pelo objeto a que se refere, porém é constitucional, porque sua tarefa consiste em disciplinar a soberania do Estado em determinado setor - o da atividade tributária.”¹⁰

Ao que Paulo de Barros Carvalho complementa:

Além dos princípios gerais que expusemos, o exercício do poder tributário no Brasil se acha jungido por uma série de máximas constitucionais, especialmente dirigidas a esse setor. São os princípios constitucionais tributários, na maioria explícitos, e que a legislação infraconstitucional deve acatar, em toda a latitude.¹¹

Estes valores ou princípios irão, portanto, orientar a aplicação das normas que compõem o ordenamento jurídico como um todo, evitando antinomias, e no Direito Tributário deverá ser observada a superposição de interesses com a prevalência dos valores legítimos e legais e, uma vez atendidos estes, deve haver compatibilização dos

10. *Direito Tributário Brasileiro. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, (atualizadora DERZI, Misabel Abreu Machado). 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 43.

11. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1993, p. 97-98.

direitos e garantias individuais com o interesse público refletido na arrecadação. As antinomias serão, portanto, apenas aparentes e a regra de valor mais relevante e pautada por valores mais fundamentais e específicos ao caso deverá prevalecer na aplicação do caso concreto.

Finalizando esta referência a tais princípios constitucionais, recordamos que o Estado é organismo incumbido de promover a satisfação das necessidades da população de seu país. A sua existência se dá devido ao atendimento às necessidades dos particulares e dos agentes econômicos e, se houver conflito de interesses, deve prevalecer o bem comum diante, até mesmo, do interesse da administração.

2. CONCEITO E ABRANGÊNCIA DOS PRINCÍPIOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE E DO NÃO-CONFISCO

Estes princípios foram previstos, inicialmente, na Constituição, com o objetivo de garantia aos contribuintes, mas com publicação das regras que deveriam ‘complementar’ e dar alcance ao significado da norma superior, o que se verificou fora a interpretação e regulamentação restritiva e violadora de seus reais significados. É o que adiante demonstramos.

2.1 - A não-cumulatividade como prevista na ordem constitucional

Os impostos sobre o consumo incidem geralmente em operações plurifásicas, ou seja, em operações nas quais a mercadoria passa por várias etapas de circulação, desde o ciclo produtivo e distributivo, até atingir o consumidor final. Para que não haja uma

oneração excessiva do preço final da mercadoria, com a incidência em cascata dos impostos, ou seja, com a incidência do imposto na etapa seguinte sobre o preço total do produto, inclusive o valor já tributado na etapa anterior e, assim por diante, nas próximas etapas de forma que incida imposto sobre o valor do imposto anteriormente cobrado, é aplicada a regra do valor acrescido¹², também conhecida como princípio da não-cumulatividade. Ocorre que, segundo Aliomar Baleeiro:

“Em cada operação nova, o imposto atinge apenas a diferença entre o seu valor e o da operação anterior. Este último constitui um ‘crédito’, que o contribuinte deduz do valor da operação atual, seja nas operações de industrial, abatendo as matérias primas ou produtos semi-acabados, seja do retalhista, pagando um ou outro o tributo descontado do custo da mercadoria na venda que lhe fez o atacadista ou o fabricante.”¹³

Essa regra de tributação, aparentemente tão simples, veio prevista inicialmente, na Constituição, para os impostos sobre a produção e a circulação, conforme o disposto nos incisos II do § 3.º do artigo 153 (IPI) e I do § 2.º do artigo 155 (ICMS) da Nossa Carta¹⁴. Nas legislações estrangeiras também é aplicada referentemente aos tributos similares, como no caso do Imposto sobre Valor Agregado, no direito italiano:

12. BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. (atualizadora DERZI, Misabel Abreu Machado). 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, 447.

13. *Ibidem*, p. 448.

14. Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...)

§ 3.º O imposto previsto no inciso IV: (...)

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)

“L’iva è dunque - sul piano economico - un’imposta plurifase non cumulativa, in quanto è applicata ad ogni anello del ciclo produttivo - distributivo (p. es. la cessione di un bene dal produttore al grossista; da questo al dettagliante, da quest’ultimo al consumatore), ma l’Erário acquisisce ogni volta solo la differenza tra l’imposta sulle operazioni attive e quella sugli acquisti; essa è inoltre un’imposta sui consumi, poiché, come si visto, nelle operazioni tra soggetti iva il prelievo è neutrale, mentre solo i consumatori finali subiscono in maniera definitiva il peso dell’imposta.”¹⁵

As recentes alterações na legislação tributária determinaram a aplicação deste princípio também para algumas contribuições para a seguridade social, sendo, para o PIS/PASEP, as regras previstas na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2003 e, para a COFINS, as regras da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, complementada pela 10.925, de 23 de julho de 2004, possibilitando aos contribuintes se utilizarem de direitos a crédito e abatimentos das bases de cálculo.

Retirando-se essa regra de não-cumulatividade, a incidência de tais tributos sobre todas as fases de produção e circulação sem a dedução dos valores já recolhidos, podem onerar a produção ou inviabilizar a comercialização do produto, pois o tributo finda por ser

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. (...)

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá o seguinte: (...)

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal. e15 FALSITTA, Gaspare. *Manuale di diritto tributario*. 2. ed. v. 2. Milano: Casa Editrice Dott. Antonio Milani, 1997, p. 400.

suportado pelo consumidor final, o qual não terá como se creditar do valor recolhido. Nesse sentido:

“por meio do princípio da não-cumulatividade, garante-se que o contribuinte, nas operações de venda que promova, *transfira* ao adquirente o ônus do imposto que adiantará ao Estado e, ao mesmo tempo, possa ele *creditar-se* do imposto que suportou nas operações anteriores. A Lei Fundamental somente se concilia com um só entendimento: o ICMS e o IPI não devem ser suportados pelo contribuinte (comerciante, industrial ou produtor). Se o consumidor é o único que não tem direito de crédito, correspondente ao imposto suportado em suas aquisições, então a ordem jurídica supõe que sofra a repercussão (jurídica) do tributo¹⁶

Conseqüentemente, conforme já observamos anteriormente por ocasião do “I Simpósio da APET”, quando tratado o tema “A essencialidade constitucional e a real regressividade”, verificamos que o consumidor final é quem deve demonstrar a capacidade contributiva, ou a capacidade de arcar com o ônus econômico do tributo, pois nos tributos que incidem sobre o consumo se evita onerar o ciclo produtivo e de distribuição dos produtos e dos serviços.

E, essa carga tributária não pode ser analisada de forma individualizada, pois muitas vezes a carga do tributo em questão, agraciado por um benefício fiscal ou pela redução de alíquota se apresenta compatível com as regras de essencialidade, seletividade e progressividade, bem como com a capacidade contributiva de seu

16. DERZI, Misabel Abreu Machado. Aspectos essenciais do ICMS como imposto de mercado. *Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 125. (grifos no original).

destinatário final porém, ao se apurar a carga tributária total, tais princípios deixam de ser observados e, muitas vezes, têm seus valores invertidos em grave violação às garantias dos contribuintes.

O que é espantoso é como as regras infraconstitucionais definem conceitos como ‘faturamento’ e ‘direito a crédito’, a *bei prazer* do legislador, o qual restringe arbitrariamente as situações que devam ou não gerar crédito e impõe que o contribuinte suporte, duplamente, carga tributária que significa incidência de tributo sobre tributo. Este não é o significado que vimos acima, para o princípio da não-cumulatividade.

2.1. O não-confisco como previsto na ordem constitucional

O princípio da vedação do confisco ou princípio do não-confisco também é garantia que, conforme explicamos adiante, deve ser apreciada com base na apuração da carga tributária total sofrida pela materialidade de incidência.

O artigo 150, IV da Constituição atual veda que os tributos sejam utilizados com efeito de confisco, o que impede ao ente tributante esgotar a fonte de riqueza que gera o valor a ser arrecadado, e artigo 146, II, uma vez que esta é mais uma das limitações ao poder de tributar, portanto sendo regulada por lei complementar.

Complementando a regra constitucional, o artigo 155, § 1.º, IV e § 2.º V, prevêem respectivamente: a determinação ao Senado Federal de fixar as alíquotas máximas do ICMS e, no § 2.º, V, a faculdade de o Senado Federal estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas e alíquotas máximas nestas operações visando resolver conflitos entre os Estados e o Distrito Federal. Prevê também o artigo 156, § 3.º, I, a necessidade de lei complementar fixar as alíquotas máximas e mínimas do ISS. Dentre outras regras, os tributos em todas as suas espécies não podem ser confiscatórios.

Primeiramente observamos que o termo ‘confisco’ é utilizado em direito penal como sendo um dos efeitos da condenação com a perda, em favor da União, de produtos de crimes ou de mercadorias contrabandeadas, conforme artigo 92, II do Código Penal. Em Direito Tributário, explica Eduardo Marcial Ferreira Jardim que:

O vocábulo é utilizado em sentido restrito, significando, assim, o ato pelo qual o Fisco adjudica bens de contribuinte. Cumpre ponderar que a tributação de natureza confiscatória é absolutamente proibida, em face de inúmeros primados constitucionais que protegem a propriedade, a teor do princípio assegurado do direito de propriedade e do postulado da capacidade contributiva. Por outro lado, contudo, a penalidade decorrente de delito tributário poderá ensejar feição confiscatória, desde que haja previsão legal específica.¹⁷

Esse princípio está portanto intimamente vinculado à capacidade contributiva, pois impede que a tributação absorva parcela expressiva da renda ou da propriedade, de modo que em um determinado período de tempo o contribuinte tenha sua materialidade reduzida por força da incidência tributária ou sua atividade empresarial se tome inviável.

Está ligado ainda ao aspecto quantitativo, uma vez que as bases de cálculo podem sofrer incidência de alíquotas diferenciadas que, conforme o caráter de renovabilidade do bem, caso a caso, será verificada a existência ou não de confisco. Exemplificadamente, um tributo que incida sobre a renda poderá ter uma alíquota maior do

17. JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Dicionário Jurídico Tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 21.

que aquele que incida sobre um veículo ou uma propriedade urbana ou rural, pois a renda está sendo renovada constantemente, enquanto os bens, caso sofram uma alíquota similar à do Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF, de 27,5%, estarão sendo confiscados no prazo de pouco mais de três anos.

Para se identificar se uma alíquota está sendo ou não confiscatória, portanto, temos, para os impostos que, estes não podem ter alíquotas superiores às fixadas pelo Senado e, ainda, não podem ser excessivas ao ponto de reduzirem o patrimônio do contribuinte, entravarem atividades ou negócios empresariais, dificultarem a produção ou a circulação dos bens. Nesse sentido, a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA. CONTRIBUIÇÃO PARA A SEGURIDADE SOCIAL. LEI Nº. 9.783/99. SERVIDORES ATIVOS. INCONSTITUCIONALIDADE. CUSTAS. REEMBOLSO. 1. Não se conhece de agravo retido se a parte não requerer expressamente sua apreciação pelo Tribunal (art. 523. §1º do CPC). 2. O Supremo Tribunal Federal, em juízo liminar, declarou a inconstitucionalidade dos artigos 2º e 3º da Lei 9.783/99.

3. Relativamente aos servidores ativos, a Suprema Corte suspendeu a eficácia do parágrafo único do artigo 2º, que institui alíquotas progressivas, entendendo **ofendido o princípio que veda a instituição de tributos com efeito de confisco**. 4. As contribuições, acrescidas do imposto de renda retido na fonte, **perfazem uma carga tributária superior a 50%, a evidenciar a ofensa ao princípio constitucional que veda a instituição de tributos com**

efeito de confisco. 5. A isenção de custas concedida às apelantes pela Lei n. 9.289/96 não as exime do ressarcimento das despesas judiciais adiantadas pela parte vencedora. 6. Apelação e Remessa oficial improvidas. Agravo retido não conhecido. (Origem: TRF - PRIMEIRA REGIÃO Classe: AMS - APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA - 39000051475 Processo: 199939000051475 UF: PA Órgão Julgador: QUARTA TURMA Data da decisão: 29/04/2003 Documento: TRF100147821 Fonte DJ DATA: 28/05/2003 PÁGINA: 42 Relator(a) DESEMBARGADOR FEDERAL CARLOS OLAVO Data Publicação 28/05/2003. (Disponível em: <<http://www.cjf.gov.br/Jurisp/Juris.asp>> Acesso em: 09 ago. 2004). (grifos nossos).

Já as taxas, serão consideradas confiscatórias quando o serviço público prestado ou a remuneração pelo poder de polícia prestado venham a ser excessivamente onerosas, de modo desproporcional à finalidade perseguida pelo interesse público tutelado.

Quanto aos demais tributos, a contribuição de melhoria deve ser proporcional ao valor acrescido ao bem, quanto ao limite individual e ao valor total da obra, quanto ao limite total; o empréstimo compulsório deve ser devolvido em valor equivalente ao que fora arrecadado e as contribuições devem ter por limite de cobrança individual o potencial contributivo daquele que a custeia e por limite global o valor necessário ao custeio do órgão, fundo ou despesa, sob pena de haver confisco.

As multas também não podem ser excessivamente onerosas, sob pena de confisco, o que é analisado sempre pela conjugação da

gravidade da infração somada às características econômicas do infrator de modo que a punição seja substancial e implique em repressão. O entendimento jurisprudencial de que:

“ADMINISTRATIVO. CONTRIBUIÇÃO PARA O IAA. RECOLHIMENTO EM FORMA DE DEPÓSITO E NÃO ATRAVÉS DE BENEFÍCIOS A EMPREGADOS. PRECEDENTES DO STF E DA TURMA. MULTA CONFISCATÓRIA. RECURSO PROVIDO EM PARTE. I - A aplicação da taxa de 1% do art. 36, § 1º, da Lei n. 4.870/65, não pode ser feita individualmente pelas usinas de açúcar e álcool em prol de seus empregados. Cabe às associações de classe beneficiadas aplicar diretamente o depósito feito pelas usinas. Precedentes do STF (RE 99156-5-sp. DJU de 19/08/83, p. 12.193) e da 3ª Turma do TRF-1 R. (90.01.00132-7:mg. Sessão de 13/08/90). II - **A incidência de 20% mensais sobre o valor da multa, porém, tem natureza confiscatória, sobretudo acumulada com a correção monetária.** III

- Dado provimento parcial à apelação. (Origem: TRF - PRIMEIRA REGIÃO Classe: AC - APELAÇÃO CIVEL
- 01176254 Processo: 198901176254 UF: MG Órgão Julgador: TERCEIRA TURMA. Data da decisão: 15/10/1990 Documento: TRF100005189. Fonte DJ DATA: 26/11/1990 PÁGINA: 28351 Relator(a) JUIZ ADHEMAR MACIEL. Publicação 26/11/1990). (Disponível em: <<http://www.cjf.gov.br/Jurisp/Juris.asp>> Acesso em: 09 ago. 2004). (grifos nossos).”

E, por outro lado:

“Ementa IPI. MULTA MORATÓRIA. ART. 59. LEI 8.383/91. RAZOABILIDADE. A multa moratória de 20% (vinte por cento) do valor do imposto devido, **não se mostra abusiva ou desarrazoada, inexistindo ofensa aos princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco.** Recurso extraordinário não conhecido. (RE 239964/RS - Rio Grande do Sul. Recurso Extraordinário. Relator(a): Ministra Ellen Gracie. Julgamento em 15 abr.2003. Órgão julgador: Primeira Turma do STJ. Publicação: DJ de 09 mai. 2003, p. 00061, Ementário v. 02109-01, p. 00647).”

Porém, observamos que as multas relativas ao descumprimento de obrigação de recolhimento de tributos chegam a superar 200% do valor devido (como na previsão do artigo 44 e seguintes da Lei nº 9.430/96) o que, entendemos, pode ir além do caráter punitivo sendo, conforme o caso, consideradas confiscatórias.

Ainda, qualquer outra situação que onere excessivamente o contribuinte, como a ausência de correção na restituição de tributo pago a maior, poderá ferir o valor ora consagrado.

Como vimos, a questão não pode se resumir à aplicação dos princípios da não-cumulatividade e do não-confisco face à incidência de somente uma espécie de tributo sobre o objeto tributado. Todo o arcabouço de tributos que incidam sobre um bem ou serviço é que irão determinar se realmente a carga tributária está sendo suportável pelo contribuinte, tanto de direito, que poderá estar sofrendo inviabilização de sua atividade empresarial, como de fato, que arca com o custo final que deve ser compatível com a sua capacidade contributiva.

3. A VERDADEIRA ABRANGÊNCIA DOS PRINCÍPIOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE E DO NÃO-CONFISCO

Esses princípios, como afirmamos, não comportam restrições pelo legislador infraconstitucional, como as que vêm ocorrendo com as errôneas interpretações das regras constitucionais.

Quanto à não-cumulatividade, explica Roque Carrazza que:

“Em suma, na apuração total do ICMS a recolher, compensa-se ‘o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado ou pelo Distrito Federal (CF. art. 155, § 2º, I). **É evidente que esta regra só encontra limitações na própria Constituição. Melhor dizendo, não pode ser restringida, nem por lei complementar, nem por lei ordinária, nem por convênio, nem, muito menos, por ato administrativo.** As restrições à não-cumulatividade do ICMS estão contidas no art. 155, § 2º, “a” e “b” da CF (‘a isenção ou não incidência, salvo determinação em contrário da legislação: *a*) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes; *b*) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores’). Tais restrições, como visto, só se aplicam à isenção e à não-incidência, não atingindo, destarte, as imunidades.” (grifos nossos).¹⁸

18. CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 540.

Às novas regras de não-cumulatividade aplicáveis às contribuições para a seguridade social, do PIS/PASEP e da COFINS, também deve ser dada a interpretação acima, de que não podem sofrer restrições, sequer por norma complementar ou ordinária. Apenas as regras constitucionais é que poderão limitar direito a crédito do contribuinte ou modificar o conceito das bases de cálculo tributadas.

O princípio do não-confisco é polêmico na doutrina, explicando Estevão Horvath¹⁹ que a primeira dificuldade reside em se saber “por que, como e a partir de onde se poderia dizer que todo o sistema tributário nacional é confiscatório?”, o que é relativo em relação à diversidade de contribuintes abrangidos pela incidência tributária; outra dificuldade seria a aferição de quando todo o ordenamento tributário brasileiro possa ser considerado confiscatório, pois dificuldade já subsiste na aferição deste efeito confiscatório em um tributo isoladamente e, terceira dificuldade, seria a detecção de qual o tributo que “fez transbordar o copo” ou, ainda, de qual ente surgiu a carga tributária limite, que tornou a tributação confiscatória.

O autor conclui, após seu estudo, que “o princípio em questão deve ser interpretado de acordo com o restante do ordenamento jurídico e seu alcance variará consoante as circunstâncias históricas e culturais de um dado momento”.²⁰

Essas questões também podem ser respondidas da simples análise da doutrina de Aliomar Baleeiro que entende serem confiscatórios os tributos que: “absorvem parte considerável do valor

19. *O Princípio do Não-confisco no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2003, p. 81-84.

20. *Ibidem*, p. 149.

da propriedade, aniquilam a empresa ou impedem exercício de atividade lícita e moral.”²¹

E essa interpretação é complementada pela assertiva de Hugo de Brito Machado, explicando a impossibilidade de se haver restrições ao conceito de confisco:

“Assim, o tributo com efeito de confisco, **no regime da vigente Constituição, está proibido sob todos os aspectos, seja qual for a interpretação adotada** para os dispositivos pertinentes ao direito de propriedade (art. 5º, item XXII) e ao regime econômico prevalente (art. 170, itens II e IV). O disposto em seu artigo 150, IV, não permite dúvidas a este respeito, (grifos nossos).²²

Complementa Hugo de Brito Machado afirmando que “mesmo em face das dificuldades de interpretação resultantes da indefinição do que seja um tributo *com efeito de confisco*”, esta regra constitucional “deve ser um instrumento pelo qual o Estado há de obter os meios financeiros para o atendimento de seus gastos. Nunca, porém, um instrumento de extinção da propriedade privada”²³.

A doutrina acrescenta ainda a regra de proibição do excesso, determinando que: “a tributação conforme a capacidade contributiva pode gravar a riqueza de cada um, desde que não seja excessiva, isto é, que não aniquile a própria fonte da riqueza.”²⁴

21. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, (atualizadora DERZI, Misabel Abreu Machado) 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 564.

22. *Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*. 2. ed. São Paulo: RT, 1991, p. 77.

23. *Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*. 2. ed. São Paulo: RT, 1991, p. 82.

24. TORRES, Ricardo Lobo. *A legitimação da capacidade contributiva e dos direitos fundamentais do contribuinte*. In: SCHOUERI, Luiz Eduardo. *Direito tributário*, v. 1. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 435.

Este é um sobreprincípio que auxilia na afirmação do princípio do não-confisco.

Acrescenta ainda, Ricardo Lobo Torres a obediência a, entendemos, outro sobreprincípio, do “mínimo existencial”, que “impede a tributação *além* da capacidade contributiva, a imunidade do mínimo vital protege contra a incidência fiscal *aquém* da aptidão para contribuir”²⁵, e cita como espécies de proibição do excesso a vedação de confisco, a vedação de ofensa ao exercício da profissão e, ainda, a proibição de exagero na tributação da família.

No final de sua obra, Estevão Horvath cita as recomendações emitidas nas XIV Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário, em 1989, retiradas do *Informe General da Espana* e que, como explica o próprio autor, são bem atuais, sendo a relativa a este assunto:

1) Declarar a inconstitucionalidade das cargas fiscais que individualmente ou em seu conjunto resultem excessivas, por contravir os princípios e garantias superiores que em cada país contenham as respectivas Constituições ou leis de hierarquia superior à da lei ordinária, (grifos nossos).²⁶

A carga tributária total é sempre apurada, seja pelo contribuinte, seja pelas organizações, como a Federação das Indústrias do Estado de São Paulo - FIESP, seja pela própria Receita Federal, que simula as alterações nas regras tributárias verificando os possíveis aumentos ou as perdas na arrecadação. O próprio STF explica que:

25. *Ibidem*, p. 436.

26. *O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2003, p. 149.

“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, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde, habitação, por exemplo).²⁷

Antes dos aumentos gerados pela Emenda Constitucional nº 42/03, relatara a Receita Federal que:

“Nos últimos 5 anos, a Carga Tributária Bruta (CTB) brasileira aumentou 6,13 pontos percentuais, passando de 29,74% (1998) para 35,86% (2002). Essa variação corresponde a um crescimento acumulado de 20,6%, ou crescimento anual médio de 3,8%. Em 2002, foi registrado o oitavo recorde consecutivo de pressão fiscal. As receitas tributárias nas três esferas de governo cresceram, em termos reais, 7,57% contra um crescimento do Produto Interno Bruto (PIB) de 1,52%”.^{27 28}

Atualmente, com as modificações trazidas pela Reforma Tributária, a carga tributária total sobre os bens de consumo e sobre

27. Apud TORRES, Ricardo Lobo. *A legitimação da capacidade contributiva e dos direitos fundamentais do contribuinte*. In: SCHOUERI, Luiz Eduardo. *Direito Tributário*, v. 1. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 440.

28. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Historico/Arrecadacao/Carga_Fiscal/default.htm> Acesso em: 09. Ago. 2004.

a atividade empresarial é de aproximadamente em 42% do que se produz no país. As contas de energia elétrica vêm sofrendo incidência tributária de 47% sobre o custo da energia e, como todo agente econômico se utiliza da energia elétrica, este custo da produção é transferido para o produto final e arcado pelo consumidor do bem, seja ou não bem considerado essencial.

4. ALGUMAS LIMITAÇÕES À NÃO-CUMULATIVIDADE E AO NÃO-CONFISCO

Após a análise do capítulo anterior, verificamos que o sistema jurídico tributário encontra-se confiscatório, pois não vem sendo aplicado verdadeiramente como um ‘sistema’, no qual as regras devem ser compatibilizadas e interpretadas em conformidade com o interesse maior, que é o bem comum e o desenvolvimento da sociedade.

Dentre algumas das limitações que parasitam em nosso sistema e que fazem com que as regras analisadas neste estudo sejam violadas, destacamos primeiro as limitações causadas pelo cerceamento à ampla defesa, quando, ao apreciarem os pedidos de concessão de medidas liminares para o não recolhimento de tributos possivelmente inconstitucionais ou ilegais, decide o nosso Poder Judiciário pela impossibilidade de sua concessão, por ‘justo receio’ de que haja dano irreparável para a Administração Pública, ou seja, se é que alguém deve sofrer algum dano de natureza irreparável, que seja o contribuinte, recolhendo o que não deve para, depois, não conseguir a restituição dos valores pagos indevidamente por causa dos diversos entraves criados à compensação de tributos. Nesse sentido:

AÇÃO CIVIL PÚBLICA. CONTRIBUIÇÃO PROVI-SÓRIA DE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA - CPMF. LESÃO À ORDEM ECONÔMICA. SUSPENSÃO DA LIMINAR. A **perda de arrecadação** de duzentos e trinta e um milhões de reais, no estado do norte por força da não arrecadação da CPMF não deixa de constituir lesão grave à ordem econômica. (Origem: TRF - PRIMEIRA REGIÃO Classe: AGSS - AGRAVO REGIMENTAL NA SUSPENSÃO DE SEGURANÇA - 01000530736 Processo: 200001000530736 UF: AM Órgão Julgador: CORTE ESPECIAL Data da decisão: 26/05/2000 Documento: TRF100107332 Fonte DJ DATA: 19/02/2001 PÁGINA: 9 Relator(a) JUIZ TOURINHO NETO. Data Publicação 19/02/2001. (Disponível em: <<http://www.cjf.gov.br/Jurisp/Juris.asp>> Acesso em: 09 ago. 2004). (grifos nossos).”

Ora, um Estado ou é ou não é de Direito. Um tributo ou é ou não é inconstitucional, acarrete ou não perda na arrecadação. Tributo devido é o tributo que respeita os princípios constitucionais e, se não o faz, deve ser expurgado do sistema! Lesão à ordem econômica é a incidência de tributo inconstitucional e ilegal que inviabilize o crescimento das atividades dos agentes econômicos!

As adesões aos programas de recuperação fiscal sofrem outra limitação, pois somente são autorizadas se os contribuintes deixarem de lutar por seus direitos, pois devem abrir mão de qualquer discussão judicial que paire sobre o tributo a ser parcelado, o que também representa grave violação aos direitos de ampla defesa, contraditório e devido processo legal dos contribuintes.

A definição da natureza do tributo também limita a compensação, pois os entendimentos judiciais somente a permitem se os tributos compensados forem da mesma espécie, ou seja, que sejam administrados pelo mesmo ente com capacidade tributária ativa. Nesse sentido:

“TRIBUTÁRIO. MULTA MORATÓRIA. COMPENSAÇÃO. ART 66 DA LEI N° 8.383/91. 1. Só é admitida a compensação entre tributos que sejam da mesma espécie (no caso, contribuições) e tenham uma só destinação constitucional (financiamento da previdência social). 2. Impossibilidade de compensação da multa moratória, cuja natureza administrativa, com contribuições, que têm natureza tributária, sendo, portanto, de espécie e destinação diferentes. 3. Recurso especial provido. (Acórdão RESP 576400/PR; RECURSO ESPECIAL 2003/0149484-7 Fonte DJ DATA:28/06/2004 PG.00283 Relator Ministro Castro Meira (1125) Data da Decisão 23/03/2004 Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA (Disponível em: <<http://www.cjf.gov.br/Jurisp/Juris.asp>> Acesso em: 09 ago. 2004). (grifos nossos).

E, em julgado no qual se negou a compensação, se explica a modificação das regras e o entendimento de que o mesmo ente público é quem deve administrar os valores compensados e, ainda, autorizar a compensação:

“(…) À luz do quadro legislativo correspondente, e atendendo à regra geral segundo a qual a lei aplicável à compensação é a vigente na data do encontro entre os

débitos e créditos, resulta que (a) até 30.12.91, não havia, em nosso sistema jurídico, a figura da compensação tributária; (b) de 30.12.91 a 27.12.96, havia autorização legal apenas para a compensação entre tributos da mesma espécie, nos termos do art. 66 da Lei 8.383/91; (c) de 27.12.96 a 30.12.02, era possível a compensação entre valores decorrentes de tributos distintos, desde que todos fossem administrados pela Secretaria da Receita Federal e que esse órgão, a requerimento do contribuinte, autorizasse previamente a compensação, consoante o estabelecido no art. 74 da Lei 9.430/96; (d) a partir de 30.12.02, com a nova redação do art. 74 da Lei 9.430/96, dada pela Lei 10.637/02, foi autorizada, para os tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, a compensação de iniciativa do contribuinte, mediante entrega de declaração contendo as informações sobre os créditos e débitos utilizados, cujo efeito é o de extinguir o crédito tributário, sob* condição resolutória de sua ulterior homologação (...). (RESP 514321 / RJ ; RECURSO ESPECIAL 2003/0036558-6 Fonte DJ DATA:24/05/2004 PG:00169 Relator Min. TEORI ALBINO AVASCKI (1124) Data da Decisão 06/04/2004 Órgão Julgador TI - PRIMEIRA TURMA).

Outra vedação é a restrição do conceito de renda e proventos, que deveria ser sempre um ‘acréscimo patrimonial’, excluindo, obviamente, todas as despesas necessárias realizadas para a obtenção da renda, bem como para a sobrevivência daquele que a aufer e de seus dependentes. Além da ausência de

correção da tabela do Imposto de Renda, não realizada por alegações, novamente, de prejuízos na arrecadação (que prevalecem sobre as regras constitucionais e legais), diversas foram as restrições às deduções de referido imposto, de modo que, na atualidade, se tributa o mínimo necessário para a sobrevivência do contribuinte.

O faturamento das empresas, para fins de incidência das contribuições sociais, é confundido com o que, a princípio, seria receita bruta, mas verificamos que tais tributos incidem sobre o que não é sequer receita bruta ou receita líquida, pois as normas prevêm que diversos elementos não podem constar da receita bruta enquanto outros, que não representaram entradas nos caixas das empresas, são tributados.

A não-cumulatividade é severamente agredida com a criticável regra do artigo 170-A do CTN, que prevê que “É vedada a compensação mediante o aproveitamento do tributo, objeto da contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.”

Outra violação, a regra do artigo 166 do CTN dispendo que “A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la”.

São inúmeras as vedações que vêm surgindo devido às interpretações errôneas do texto constitucional, em desrespeito a princípios que deveriam ser, a princípio, as regras basilares do sistema.

5. NOVAMENTE O PROBLEMA DA CARGA TRIBUTÁRIA TOTAL

Reafirmamos que a aplicação dos princípios da não-cumulatividade e do não-confisco somente serão eficazes se for analisada a carga tributária total que incidiu sobre a materialidade e se interpretados sem qualquer restrição, o que, em ocorrendo, se configura inconstitucional.

O próprio legislador tem ciência disto, o que é afirmado pelos citados e renomados doutrinadores. Tanto o é que a PEC n° 293, de 2004, tramita no Congresso Nacional no sentido de ‘atender’ às solicitações dos contribuintes, desesperados com a altíssima carga tributária. Dispõe o artigo 1º deste Projeto de Emenda Constitucional a necessidade de que :

“Art. 1º Os artigos da Constituição a seguir enumerados passam a vigorar com as seguintes alterações:

‘Art. 146...

IV - Estabelecer limites e mecanismos de aferição e controle da carga tributária nacional, que deverão considerar, dentre outros, a receita tributária dos entes federados, o Produto Interno Bruto e a dívida pública, de forma a propiciar carga tributária compatível com o desenvolvimento econômico e social, bem como assegurar que a melhoria dos indicadores referidos resultem também em benefício para a sociedade’

(...)

Observamos, porém, que infelizmente se dificulta o máximo o atendimento às reivindicações justas e legítimas dos contribuintes,

no caso, de que haja regulamentação da “carga tributária compatível com o desenvolvimento econômico”, pois esta matéria, como prevista, irá depender de regulação por lei complementar.

6. CONCLUSÕES

Após este breve estudo visando, essencialmente, fortalecer o entendimento relativo ao conceito, à natureza e à aplicabilidade dos princípios estudados e traçar um paralelo com inobservância e as violações a estes valores constitucionais e destes com a atual carga tributária sofrida pelos contribuintes, concluímos que:

- a) O Estado de Direito não permite que sejam tomadas decisões, sequer judiciais, sem fundamento em regras do ordenamento. Não permite decisões ‘políticas’.
- b) Os princípios da não-cumulatividade e do não-confisco não podem sofrer restrições pelo legislador complementar, sequer pelo ordinário ou, menos ainda, por atos infralegais;
- c) O princípio da não-cumulatividade permite, portanto, que o contribuinte compense todos os tributos que incidiram sobre a materialidade tributada, imediatamente e na sua totalidade;
- d) O nosso sistema veda qualquer regra que, ainda que indiretamente, reduza, adie ou impeça que o contribuinte compense valores recolhidos indevidamente ou a maior.
- e) O princípio do não-confisco é perfeitamente aplicável e pode, também, ser aplicado tomando-se por base a carga tributária total sofrida pelos contribuintes, que é facilmente apurada por diversos organismos públicos ou privados;

Nesta manhã em que finalizava este estudo, ouvi declaração do Presidente da FIESP, Horácio Lafer Piva²⁹, afirmando que a carga tributária no Brasil é **criminosa** e vem arrastando as empresas para a informalidade. O termômetro que mede a sede da arrecadação está marcando grave estado febril que, talvez, esteja acometendo os coletores de tributos de delírios.

Qualquer governante, com o mínimo de conhecimento sobre as regras de mercado, sabe que a redução da carga tributária faz com que se movimente a economia e, a curto prazo, se observa aumento na arrecadação. Infelizmente, nossas regras de tributação não permitem que se dê a César o que é de César e andam na contramão da história.

REFERÊNCIAS

- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. 6. tir. São Paulo: Malheiros, 1997.
- BALEEIRO, Aliomar (atualizadora DERZI, Misabel Abreu Machado). *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.
- . *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. (atualizadora DERZI, Misabel Abreu Machado). 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.
- BRASIL. Congresso. Senado. *Constituição da República, Federativa do Brasil: quadro comparativo*. Brasília: Senado Federal, Subsecretária de Edições Técnicas, 1996.

29. Rede Jovem Pan SAT. *Jornal da Manhã*. Transmitido no dia 10 ago. 2004, a partir das 6 horas.

- BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. Estudos. 2002- *Carga tributária no Brasil*. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Historico/Arrecadacao/Carga_Fiscal/default.htm> Acesso em: 09. Ago. 2004.
- BULGARELLI, Waldirio. *A teoria do “ultra vires societatis” perante a lei das sociedades por ações*. Revista de Direito Mercantil n. 39, p. 111-124.
- . *Tratado de Direito Empresarial*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.
- . *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1993.
- . O princípio da segurança jurídica em matéria tributária. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, Malheiros, n. 61, p. 74-90, 1995.
- FRANCO, Vera Helena de Mello (Org.) e CARRAZZA, Roque Antonio (Org.). *Constituição Federal, Código Comercial e Código Tributário Nacional*. 4. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002.
- GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária*. S&Q Paulo: Dialética, 1998.
- HARTZ, Wilhelm. *Interpretação da lei tributária: conteúdo e limites do Critério Econômico*, (tradução de Brandão Machado). São Paulo: Resenha Tributária, 1993.

- HORVATH, Estevão. *O Princípio do Não-confisco no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2003.
- HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles. *Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.
- HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e Elisão: Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário*. Saraiva: São Paulo, 1997.
- KOURY, Suzy Elizabeth Cavalcante. *A Desconsideração da Personalidade Jurídica (disregard doctrine) e os Grupos de Empresas*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.
- . *Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*. 2. ed. São Paulo: RT, 1991
- MARINS, James. *Elisão Tributária e sua Regulação*. São Paulo: Dialética, 2002.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.
- MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1997.
- . *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2003.
- MICHELI, Gian Antônio. *Corso di Diritto Tributario*. 2. ed. Turim: UTET, 1974.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 13. ed. Saraiva: São Paulo, 1994.

- SARLET, Ingo Wolfgang. *A Eficácia dos Direitos Fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1998.
- SCHOUERI, Luiz Eduardo. *Distribuição Disfarçada de Lucros*. São Paulo: Dialética, 1996.
- SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1968.
- . *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 1999.
- . *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 1995.
- SOUZA, Washington Peluso Albino de. *Lições de Direito Econômico*. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 2002.
- TORRES, Ricardo Lobo. *A legitimação da capacidade contributiva e dos direitos fundamentais do contribuinte*. In: SCHOUERI, Luiz Eduardo. *Direito Tributário*, v. 1. São Paulo: Quartier Latin, 2003.