

Aproximação dos sistemas tributários

Autor: Dr. Ives Gandra da Silva Martins

(Professor Emérito da Universidade Mackenzie e da Escola de Comando e Estado Maior do Exército, Presidente do Conselho de Estudos Jurídicos da Federação do Comércio do Estado de São Paulo e do Centro de Extensão Universitária.)

| Artigo publicado em 24.08.2004 |

-|-

Nas duas primeiras décadas do século XXI, deverá ocorrer nítida aproximação dos sistemas tributários de todo o mundo.

No momento, tal aproximação se dá, na esmagadora maioria dos países que participam de algum sistema de integração comunitária (Zona Franca, União Aduaneira, Mercado Comum ou Comunidade Econômica e/ou Política), através do imposto sobre valor agregado, que, nas relações entre países que ocupam tais espaços, faz o papel de tributo integrativo, de regulação da concorrência não predatória e de satisfação das necessidades das burras estatais .

O sistema aduaneiro, do ponto de vista da política tributária, não oferece problemas maiores, na medida em que ou é protetor de cada país, nas suas relações econômicas não integradas, ou funciona a partir das soluções de zona franca, como um elemento de segurança de mercados acordados, quando não, apenas de redução de suas barreiras para permitir que os produtos entre países negociantes escoem-se em condições de vantagem.

Não chega a ser um escudo protetor, nos sistemas de zona franca, pois, nele, há apenas uma redução de tarifas acordadas entre os Estados signatários do acordo, mas já o é, nas denominadas tarifas externas comuns, que servem de blindagem contra a entrada de produtos e serviços de países não signatários, tarifas estas só eleváveis ou redutíveis, mediante acordo entre as nações participantes do bloco.

Por ser, a tarifa aduaneira, de rigor, um tributo não de natureza arrecadatória, como é o IVA, mas de natureza regulatória de mercados, sua importância é grande na conformação dos espaços comunitários, mas indiscutivelmente menor - após tal conformação - do que a do imposto sobre o valor agregado, este o imposto comunitário por excelência, ou, se desejarem os formalistas, que só admitem a terminologia para os espaços já perfilados em "comunidades", ocupante dos espaços plurinacionais acordados .

Para a configuração deste tributo, há uma evidente aproximação de técnicas de cobrança e de desenho das hipóteses de imposição, visto que, quanto maior a proximidade entre os sistemas internacionais, tanto melhor se fará o fluxo econômico, dentro de espaços formados.

Não é uma verdade absoluta, que tal imposto - por excelência, a vedete das áreas supranacionais - seja, necessariamente, aquele a ser adotado pelos países que decidam empreender uma integração maior com seus vizinhos, sendo, talvez, o NAFTA o exemplo mais claro dessas dificuldades, visto que os Estados Unidos não adotam o IVA e seu sistema de tributação, em verdade, oferta irrecuperável problema de integração maior do que a mera redução tarifária que o Acordo permite .

É de se lembrar, outrossim, que nos espaços não só europeu, como do cone sul americano (União Européia e Mercosul), a circulação é livre tanto de bens, como de pessoas, o mesmo não ocorrendo no acordo do Canadá, México e Estados Unidos (NAFTA), em que canadenses e americanos livremente transpõem suas fronteiras, mas não os mexicanos. Poder-se-á dizer que transitória limitação existe, no espaço europeu, para os novos países aderentes (10) e para os que pretendem aderir (2), mas a própria integração ampla está projetada para o futuro - o que não tem horizontes tão claros, no espaço aberto para o continente norte da América. Assim, NAFTA é, apenas, um acordo tarifário sofisticado.

Em verdade, as dificuldades dos Estados Unidos decorrem de sua Federação. Na sua conformação, o constituinte de 1787 deixou claro que essa forma de Estado fora dotada com não poucas vacilações, visto que, durante 11 anos, não sabia, a nova nação, se deveria ser uma confederação de países ou uma federação de Estados.

E o certo é que a federação americana é uma quase confederação. Outorga tal autonomia aos Estados, que têm legislação própria nos campos civil, penal, processual etc., o que a maior parte das federações não possui, como é o caso, por exemplo, no Cone Sul, da Argentina e do Brasil.

É de se compreender, pois, que a federalização de um imposto circulatório, à semelhança do IVA argentino ou alemão, com partilha entre as unidades federativas, não é tarefa factível, enquanto não se avança - o que considero impossível, nas próximas décadas - para outras integrações legislativas dentro da Federação americana. No Nafta, não será fácil, portanto, o caminho da integração, via IVA.

O Brasil sofre de idêntico problema, pois regionalizou o IVA, dividindo-se em 5 imposições circulatórias, todas, em parte, não cumulativas (PIS, COFINS, ICMS, ISS, IPI).

Mesmo para aquelas imposições que o governo impõe a não-cumulatividade (IPI e ICMS) e não apenas torna optativa sua adoção (COFINS e PIS expressamente e implicitamente ISS), esta não-cumulatividade é afastada por incidências monofásicas, tributando-se antecipadamente na própria origem, mediante a figura da substituição tributária para frente, toda a cadeia produtiva, ou instituindo-se a incidência monofásica para determinados produtos, sem se levar em consideração o valor futuro da operação. Há, ainda, o processo da substituição tributária para trás, em que, também mediante a eleição de um substituto, desoneram-se as operações anteriores, como ocorre nas operações interestaduais com combustíveis.

Enfim, a multiplicação de incidências circulatórias, na Federação brasileira, com incidência federal do IPI sobre a produção de bens, ICMS estadual sobre sua circulação e ISS municipal sobre os serviços, excluídos os de transporte e comunicação, de âmbito estadual, além das contribuições sociais, cuja finalidade é mais arrecadatória que social (PIS e COFINS), torna o sistema tributário brasileiro de difícil integração com o IVA, hoje consagrado na Argentina, Uruguai e Paraguai, países signatários do Mercosul, como imposto centralizado.

Acresce-se a questão de não poder a União (Poder Público) outorgar, por lei, incentivos fiscais estaduais e municipais, em virtude de vedação constitucional. Assim, a evolução do acordo tributário integrativo entre os países do Mercosul terá que necessariamente passar por uma reforma constitucional, no Brasil, visto que os 3 outros países já têm o IVA centralizado, até mesmo em nível federativo, como ocorre com a Argentina.

O certo é que o IVA é o primeiro e mais relevante tributo de integração comunitária, nada obstante os problemas que oferta. Hoje, por exemplo, se percebe a dificuldade de adoção de um sistema de origem na arrecadação do tributo incidente sobre mercadoria ou serviço destinado a outro Estado, visto que a câmara de compensações entre Estados importadores líquidos e exportadores líquidos não é de fácil organização. Depende de que todos os países empreendam esforço idêntico tanto para arrecadar receita própria quanto para arrecadar o que pertence a outro membro da comunidade, devendo-lhe ser remetida.

A Europa, que evoluiu mais do que qualquer país na conformação de um IVA nacional (todas as nações fazem o que quiserem com este tributo dentro de suas fronteiras) e comunitário (com regras acordadas entre os países signatários dos diversos tratados, desde o de Roma), ainda precisa aperfeiçoar mais a sistemática implementada para que possa substituir a arrecadação no destino

pela arrecadação na origem com repasse ao país de destino, objetivo perseguido desde o Tratado de Maastrich.

No NAFTA, a solução canadense de regularização parcial é menos complexa para uma integração futura, do que o sistema do "tax on sale", dos americanos; e, no Mercosul, a regionalização do ICMS - principal tributo brasileiro - praticamente inviabiliza um sistema comum integrativo.

Não reside, todavia, nos impostos circulatórios - que, de uma forma ou de outra, vão se ajustando à integração - o grande desafio dos espaços comunitários futuros, mas sim de providências na legislação interna de cada país, tornando cada sistema mais justo e capaz de ofertar maior competitividade empresarial.

-II-

Em 1999, o Centro de Extensão Universitária de São Paulo e a Universidade Austral de Buenos Aires realizaram o I Colóquio Internacional de Direito Tributário, evento que está, no ano de 2004, em sua 6ª edição. Um ano se realiza em São Paulo e um ano em Buenos Aires, hoje já tendo aderido, por Convênio, ao evento, as seguintes Universidades: Universidad de Montevideo (Uruguai), Universidad de Los Andes (Chile), Universidad de Salamanca (Espanha), Universidad de la Sabana (Bogotá-Colômbia), Universidad San Martin de Porres (Lima-Perú) e Universidad Pan-Americana (México).

O tema principal daquele I Colóquio foi o de saber, na integração comunitária do Mercosul, como evitar políticas tributárias capazes de ferir a livre concorrência e como estimular a integração dos grupos, através de soluções fiscais comuns, mesmo no campo das incidências exclusivamente nacionais como, por exemplo, em relação aos tributos diretos .

A solução primeira aventada foi a de estudar algum mecanismo semelhante ao CONFAZ, que existe, no Brasil, para o ICMS. Assim, no que diz respeito aos tributos circulatórios, estímulos fiscais capazes de gerar descompetitividade só poderiam ser veiculados, por um país contratante, com a total adesão dos demais.

O CONFAZ é um Conselho formado por representantes das Fazendas Estaduais brasileiras com a presença do Ministro da Fazenda, que delibera quanto à outorga de incentivos fiscais no âmbito do ICMS (o IVA regionalizado), só se legitimando o benefício fiscal se houver plena concordância de todos os Estados .

Ficou em aberto, todavia, o tema dos tributos diretos ou nacionais, como imposto sobre a renda, impostos regulatórios do mercado

financeiro, contribuições sociais, de melhoria, de intervenção no domínio econômico e as taxas e os empréstimos compulsórios.

Pessoalmente, entendo que a integração comunitária trará, como consequência, políticas tributárias menos onerosas para o contribuinte.

Sempre defendi a tese de que o tributo é uma norma de rejeição social, visto que todos os contribuintes pagam mais do que deveriam para receber serviços públicos, porque parte substancial dos recursos carregados para os cofres governamentais objetivam manter os políticos no poder, uma burocracia geradora de dificuldades, quando não esclerosada, e a corrupção, que entra, em maior ou menor escala, em todos os períodos históricos e em todos os espaços geográficos do poder.

Cóssio defendia a tese de que a norma de comportamento é uma norma primária, sendo a sancionatória, a secundária, tese adversa a de Kelsen, que via na norma sancionatória a norma primária, por ser aquela assecuratória do cumprimento da lei.

Tenho para mim que os dois têm razão. Se a norma for de aceitação social, Kelsen não tem razão, mas Cossio.

Se a norma for de rejeição social, como é o caso da norma tributária, quem tem razão é Kelsen. Sem a norma sancionatória, ninguém cumpriria a obrigação tributária .

Ora, enquanto a soberania dos povos permitir ampla liberdade de tributação, nos espaços nacionais, à evidência, o mercado é vítima da imposição tributária e não seu modelador. O interesse do poder, "subordinando o interesse público", determina o "quantum" da imposição, não em face da justiça tributária para alavancar o desenvolvimento, mas conforme a necessidade dos detentores do poder, burocratas ou políticos.

Na medida em que os espaços geográficos se tornam comunitários, nitidamente, a sociedade e os mercados passam a ter alguma influência na política tributária, visto que, nos espaços comunitários, o país de menor carga tributária atrai mais investimentos que o país de mais alta carga. Somente a facilidade em obter elementos de maior nível de competitividade no mercado (mão-de-obra, tecnologia, proximidade das fontes de fornecimento de insumos e matérias-primas) poderá tornar-se fator capaz de impedir o direcionar de investimentos para países de menor carga tributária.

A tensão que se faz entre menor carga, melhores condições de suporte da mão-de-obra e insumos, é o fator determinante, nas

ponderações possíveis, para que os investimentos públicos e privados se direcionem neste ou naquele espaço, de um mundo globalizado, à luz dos diversos cenários de integração supranacional.

Nesta linha, entendo que os mercados terminarão - na medida em que a tecnologia passe a ser de acesso mais simples e rápido para os países emergentes - por impor uma política tributária menos onerosa, a permitir maior influência sobre o nível da carga tributária.

Não é o que está ocorrendo, no Brasil, no primeiro trimestre de 2004, chegou a 40,01% do PIB, conforme demonstrou o IBPT, de acordo com o seguinte quadro:

Creio, todavia, que para ganhar competitividade este quadro mudará no futuro.

Em outras palavras, convenço-me de que, além dos tratados contra dupla tributação ou outras formas de nivelção internacional, desempenharão, os mercados, papel sensível na redução futura da carga tributária, com aproximação dos sistemas de I. Renda - o IVA já é tributo comum - de impostos patrimoniais e contribuições sociais.

Cada dia fortalece-se a minha convicção de que o país que pretender manter alta tributação, em espaços comunitários, no que concerne aos tributos nacionais, perderá competitividade e poderá sofrer impacto inverso ao desejado com o aumento da imposição.

No cenário comunitário, os países caminham a passos largos para uma convergência de sistemas tributários, em que aqueles com menor carga impositiva levarão a vantagem de atrair mais investimentos, que os de elevada carga.

O futuro é que dirá ...

-III-

Passo, agora, a examinar os limites da capacidade contributiva e o efeito da tributação, neste contexto de aproximação.

Aqui cuidarei especificamente do direito brasileiro, mas as teses que defenderei serão necessariamente relevantes para efeitos de dimensionar o esforço tributário nos diversos sistemas de possível integração no amanhã.

Comentei o parágrafo 1º do artigo 145 e o artigo 150, inciso IV, da C.F., como se segue:

“§ 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.

De início, mister se faz um esclarecimento. Capacidade contributiva e capacidade econômica não se confundem. Embora sejam ambas dimensões da capacidade do contribuinte de pagar tributos, têm, a meu ver, conotação distinta. Contributiva é a capacidade do contribuinte relacionada com a imposição específica ou global, sendo, portanto, dimensão econômica particular de sua vinculação ao poder tributante, nos termos da lei. Capacidade econômica é a exteriorização da potencialidade econômica de alguém, independente de sua vinculação ao referido poder.

Um cidadão que usufrui renda tem capacidade contributiva perante o país em que a recebeu, desde que nos limites adequados e vinculados à sua produção de renda, se a imposição for aquela do imposto sobre a renda.

Um cidadão rico, de passagem pelo país, tem capacidade econômica, mas não a tem contributiva, para efeitos dos tributos específicos exigidos de cidadãos e residentes.

À luz de tal distinção, percebe-se que o constituinte pretendeu, ao mencionar a capacidade do contribuinte, referir-se à sua capacidade contributiva e não à sua capacidade econômica, nada obstante o núcleo comum de ambas, que implica densidade econômica capaz de suportar a imposição.

A imperfeição vernacular do constituinte nesta matéria, todavia, não se restringiu apenas à falha conformação da capacidade do sujeito passivo da relação econômica, mas à enunciação do próprio discurso a que se relaciona.

Reza o § 1º do art. 145 o seguinte: ‘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’.

John Due faz menção, na teoria econômica, à grande divisão dos tributos em diretos e indiretos. Apesar da crítica dos que consideram tal divisão pouco científica, esta é universalmente aceita no campo das finanças públicas e por muitos doutrinadores estrangeiros (a quase-totalidade) e brasileiros (expressiva maioria).

À nitidez, os tributos indiretos não têm caráter pessoal. O ICM, o IPI são tributos indiretos, pagando-os no mesmo nível o rico e o pobre, por ocasião da aquisição dos bens sobre os quais incidem os tributos. Os tributos diretos, como os impostos sobre o patrimônio e sobre a renda, têm caráter pessoal, visto que recaem sobre a renda ou sobre o patrimônio dos contribuintes.

A utilização pelo legislador da expressão sempre que possível, à nitidez, só pode estar relacionada à espécie imposto, sendo que nos indiretos a graduação não tem como ser pessoal. A progressividade perderia sentido e razão de ser, no máximo permanecendo o princípio da seletividade, que nem por isso transformaria um tributo indireto em pessoal.

Esta é a razão pela qual o constituinte fez uma opção. O ideal seria a tributação direta - a experiência tem demonstrado que na prática o ideal é pobre de resultados - e não a indireta, tida por regressiva, em posições ideológicas. Se não for possível, contudo, admitir-se-á a tributação indireta e, portanto, não pessoal.

O fundamento ideológico de tal postura é que o tributo indireto é regressivo e injusto socialmente, e o direto é justo e distributivo. A tendência dos países em reverter tal concepção ideológica e idealística, ao utilizar-se da tributação indireta, prevalecendo sobre a direta, reside em constatações práticas. É que a tributação direta desestimula a poupança, o investimento, gerando menor desenvolvimento, menos emprego e, portanto, menor arrecadação. Por ser a tributação indireta neutra, a maior disponibilidade que a reduzida tributação direta produz gera maiores estímulos aos investimentos e poupanças. Por decorrência, há progresso econômico e nível de volume arrecadatário superiores.

Por isso os ideais dos que defendem a predominância da tributação direta sobre a indireta são bem maiores do que os resultados. Já os resultados dos que defendem a predominância da tributação indireta sobre a direta são bem maiores que os ideais. Por isso, os países desenvolvidos têm deixado os ideais com os ideólogos e adotado as soluções práticas que lhes permitiram, nas décadas de 80/90, acentuada evolução, porque libertos de preconceitos teóricos e despoluídos do envergonhamento que lhes quiseram impingir, de que seriam interesseiros por terem-se voltado para a geração de desenvolvimento e de emprego, embora em busca de lucro.

O nosso constituinte preferiu adotar a tese dos ideólogos mal sucedidos e não dos práticos bem-sucedidos, razão pela qual expressou sua preferência pela tributação direta, desestimuladora da poupança, do trabalho e do investimento. O discurso, todavia,

restringe-se apenas a este aspecto, posto que deveria ser assim expresso:

‘Os impostos terão caráter pessoal sempre que possível e serão graduados...’

Não ler o discurso constitucional como atrás apresentado está é a admitir que a capacidade contributiva possa ser desrespeitada, e, quando esta o é, está-se perante o confisco.

O confisco, todavia, é proibido pelo inc. IV do art. 150, assim expresso:

‘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’

Por esta razão, entendo que a expressão sempre que possível é apenas a locução que diz respeito ao caráter da imposição, vale dizer, à sua não-personalização, quando se tratar de tributação indireta.

Considero que o final do discurso do § 1º do art. 145 é a demonstração inequívoca do caráter ideológico e pouco científico que a dicção possui.

De início, o direito de fiscalizar é um direito inerente à Administração dentro das regras próprias do direito administrativo. E como a Constituição garante os direitos individuais, à evidência, garante a inviolabilidade do domicílio nos termos do art. 5º, XI, com o que o Fisco, pela nova Constituição, não tem mais direitos do que aqueles que tinha com a Constituição pretérita.

Por outro lado, todos os princípios próprios de direito tributário (estrita legalidade, tipicidade fechada, reserva absoluta) permanecem, de tal forma que o sistema não admite maleabilidade exegética ou imposição por aparência.

Desta forma, não há como, pelo princípio constante, tirar-se a ilação de que a tributação por riqueza aparente ou a discriminação maleável de fatos geradores imprecisos possibilitariam a imposição tributária.

Em outras palavras, a identificação do patrimônio, dos residentes e das atividades do contribuinte apenas pode ensejar imposição se a lei definir com clareza o tipo tributário, o fato gerador, sem a possibilidade de utilização de interpretações elásticas ou da integração analógica.

Todos os dispositivos de garantia do contribuinte, como aqueles esculpados nos arts. 108, § 1º, 97 e 112 do Código Tributário Nacional, continuam em vigor, lembrando-se que o elenco de garantias constitucionais passou a ser mais extenso na atual Constituição que na anterior, com a inclusão expressa do princípio da irretroatividade’.

Isto posto, não vejo, no Texto Constitucional, algo que tenha resultado em acréscimo no poder de fiscalizar, visto que todas as garantias e direitos anteriores foram preservados a favor do contribuinte.

À nitidez, tal direito de a Administração fiscalizar, que já tinha no passado e continua a ter no presente, é irrelevante como fonte geradora de imposição, que só pode ser de lei para conferir o caráter pessoal a uma incidência ou determinar sua graduação.

Por esta razão, é a própria expressão nos termos da lei que reduz às suas dimensões atuais o princípio constitucional.

Em outras palavras, aquilo que implícito já era na Constituição, por ser princípio de direito ordinário, ou seja, o direito de a fiscalização fiscalizar, passou a ser explícito em nível constitucional, mas só poderá ser exercido nos termos da lei, como o implícito princípio anterior autorizava.

O que rege o direito de a fiscalização fiscalizar, respeitados todos os direitos e garantias individuais, não é a Constituição expressamente, mas a lei que não pode ferir qualquer dos demais comandos constitucionais’.

‘IV utilizar tributo com efeito de confisco;’.

O quinto princípio a limitar o poder de tributar é o de vedação de confisco, a que já me referi ao analisar o princípio da capacidade contributiva.

Não é fácil definir o que seja confisco, entendendo eu que sempre que a tributação agregada retire a capacidade de o contribuinte se sustentar e se desenvolver (ganhos para suas necessidades essenciais e ganhos superiores ao atendimento destas necessidades para reinvestimento ou desenvolvimento) estar-se-á perante o confisco.

Na minha especial maneira de ver o confisco, não posso examiná-lo a partir de cada tributo, mas da universalidade de toda a carga tributária incidente sobre um único contribuinte.

Se a soma dos diversos tributos incidentes representa carga que impeça o pagador de tributos de viver e se desenvolver, estar-se-á perante carga geral confiscatória, razão pela qual todo o sistema terá que ser revisto, mas principalmente aquele tributo que, quando criado, ultrapasse o limite da capacidade contributiva do cidadão.

Há, pois, um tributo confiscatório e um sistema confiscatório decorrencial. A meu ver, a Constituição proibiu a ocorrência dos dois, como proteção ao cidadão.

Uma consideração adicional mister se faz apresentar.

A Constituição Federal garante a propriedade em diversos dispositivos, mas principalmente em dois deles, a saber: no art. 5º, XXII, e no art. 170, II, ambos com a seguinte redação:

‘XXII — é garantido o direito de propriedade’.

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

II — propriedade privada’.

Assegura também a Lei Suprema que a propriedade não poderá ser retirada sem justa e prévia indenização, qualquer que seja, mesmo aquela que não cumpra sua função social.

O não-cumprimento de sua função social torna a propriedade urbana ou rural sujeita a penalidades, mas não ao confisco.

O confisco, portanto, ultrapassa os limites tributários. Tributação que atinge a propriedade, inviabilizando a justa indenização, é inadmissível.

Quando presidente do Instituto dos Advogados de São Paulo representei ao Ministério Público, que encaminhou a arguição de inconstitucionalidade, a partir de estudo elaborado por Henry Tilbery, contra a incidência do imposto sobre a renda nos ganhos de capital nas desapropriações (Dec.-Lei nº 1.641/78), com hospedagem da tese pelo Excelso Pretório.

Desta forma, por confisco deve-se entender toda a violação ao direito de propriedade dos bens materiais e imateriais, retirado do indivíduo sem justa e prévia indenização, não podendo a imposição tributária servir de disfarce para não o configurar.

O princípio, portanto, embora colocado no Capítulo do Sistema Tributário — e objetivando atalhar veleidades impositivas descabidas do erário —, transcende o campo específico do direito fiscal. E nesta

transcendência compreende-se a expressão efeito de confisco mais abrangente que a singela vedação do confisco tributário.

A tese aqui exposta foi encampada pela Suprema Corte na ADIN 2010-2-DF, tendo os Ministros José Celso de Mello, Carlos Mário Velloso e Marco Aurélio a ela expressamente feito menção” .

Como se percebe, a definição do efeito confisco, que implica violação da capacidade contributiva, é a grande questão.

Tenho para mim que o efeito confisco permite a tríplice conformação de carga tributária confiscatória, tributo confiscatório e tributo não confiscatório com efeito confiscatório.

Carga tributária confiscatória é aquela que, no montante do tributo criado, faz que ela termine por violar a capacidade contributiva. O tributo em si pode não ser confiscatório, mas, no conjunto da carga, assim se torna .

Tributo confiscatório é aquele cuja alíquota escolhida ultrapassa o razoável.

Tributo não confiscatório com efeito confisco é aquele que só gera efeito confisco para alguns contribuintes, como, por exemplo, o IPTU cobrado de imóvel pertencente a uma pessoa aposentada sem recursos e sem outro lugar para morar.

É interessante lembrar que o saudoso jurista Geraldo Ataliba, em seminário que coordenou na USP, com a presença do então Senador Fernando Henrique, fez distribuir anteprojeto de lei do ex- presidente da República em que ofertava limite à tributação. O anteprojeto era para alteração do Código Tributário Nacional e o artigo 7º tinha a seguinte redação:

“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.

§ 1º É vedada a pena de perdimento em matéria fiscal, ressalvadas as normas sobre abandono de mercadorias previstas na legislação vigente.

§ 2º Para os efeitos deste artigo computar-se-ão todos os tributos federais, estaduais ou municipais, que incidam no bem, direito ou serviço com fatos geradores simultâneos, ou decorrentes de um único negócio.

§ 3º As normas deste artigo não se aplicam ao imposto de importação utilizado como instrumento regulador do comércio exterior”.

É interessante, também, lembrar que a maioria dos participantes, segundo me foi relatado - eu não estava presente ao Seminário - , inclusive o professor Geraldo Ataliba, considerou razoável a proposta do então Senador .

Creio que, à luz do que escrevi e da proposta do ex-presidente da República, o efeito confisco pode ocorrer em qualquer tributo, embora haja uma vinculação evidente entre o princípio da capacidade contributiva e o do confisco, assim como entre este e o princípio da igualdade, que implica tratar abrangentemente os desiguais para compor a igualdade. Sempre que a capacidade contributiva seja afetada e a tributação ultrapasse o limite de tolerância desta, o confisco se dá, na linha atrás exposta nos meus comentários e na do voto do relator da ADIN 2010-2-DF, o eminente constitucionalista e ministro do STF, José Celso de Mello Filho.

Ora, sempre que o aumento de um tributo atingir, no conjunto da carga tributária, a capacidade contributiva, ultrapassando-a, aquele tributo, embora isoladamente possa não ser confiscatório, passa a sê-lo. É que, destinando-se os tributos ao Estado, que é um só - embora sua Federação seja divisível em esferas de governo - a exigência sobre o cidadão deve ser medida pelo conjunto e não apenas por cada tributo em particular. Há, como já disse, tributos confiscatórios e incidências confiscatórias representadas pelo conjunto de tributos não confiscatórios. É que o direito individual a ser preservado não é a média da carga tributária geral. É o acréscimo desta sobre cada incidência que define, em cada caso particular, a existência ou não do confisco.

Neste sentido, leia-se, na mesma ADIN, o voto do Ministro Carlos Mário Velloso, que foi gravado durante a sessão de julgamento e, portanto, sem revisão do autor:

“É que a Constituição não tolera a utilização de tributo com efeito de confisco (C.F. 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”. Em primeiro lugar, a questão, ao que me parece, deve ser examinada no conjunto de tributos que o servidor pagará, no seu contracheque, dado que se trata de tributo

incidente sobre o vencimento, salário ou provento. Este é, também, o entendimento de Ives Gandra da Silva Martins (“Comentários à Constituição do Brasil”, Saraiva, vol. IV, p. 161 e sgs.), como lembrado pelo Sr. Ministro Relator. Ademais, o efeito de confisco se caracterizaria, sobretudo, no fato, por exemplo, de o servidor, em razão da exigência fiscal, ter que se privar de bens ou utilidades de que vinha se utilizando. Busquei, então, inspirar-me, na minha situação pessoal, caso tivesse que pagar a contribuição na alíquota de 25%. Fiz os cálculos: somada a alíquota progressiva da contribuição - 25% - à alíquota do imposto de renda, verifiquei ocorrer decréscimo, nos meus vencimentos, que me impediria de continuar utilizando de bens úteis, como, por exemplo, o automóvel que comprara mediante financiamento. Elaborei outros cálculos, com quantos diversos. Num vencimento ou salário de R\$ 10.000,00, teríamos um desconto de cerca de R\$ 2.200,00, mais ou menos 22%. Num salário ou vencimento de R\$ 5.000,00, salário ou vencimento de classe média, cerca de 19%, ou seja, R\$ 950,00; num salário, vencimento ou provento de R\$ 4.000,00, cerca de 18%; e se tomarmos por base um vencimento, salário ou provento de R\$ 3.000,00, o percentual ficará em torno de 16%. Somando-se a isso a alíquota do imposto de renda, que também varia, penso que é possível concluir caracterizado o caráter confiscatório da alíquota progressiva de 25%, efeito confiscatório esse que a Constituição não admite (C.F., art. 150, IV)” (ADIN 2010-2-DF).

Leia-se, também, do voto do Ministro Marco Aurélio, cujo texto foi obtido por gravação na sessão de julgamento e ainda está sem revisão do autor:

“Surge a problemática referente ao confisco. Aprecio qualquer causa, mesmo requerimento formulado em processo objetivo, a partir de fatos. Sem fatos não temos julgamento, e, aí, como ressaltado pelo eminente Ministro Maurício Corrêa, não posso deixar de considerar o contexto, o qual revela que, quanto aos servidores, restou exacerbado o percentual final de dois tributos, e até mesmo um homem, que certo veículo de comunicação apontou como possuidor de coração de leão não chegaria ao ponto de deixar de reconhecer a ocorrência de confisco.

Refiro-me ao proficiente Secretário da Receita Federal, Dr. Everardo Maciel, no que o citado veículo, alterou, com picardia, o patronímico de S.Exa.

Sr. Presidente, somemos o Imposto de Renda, da ordem de 27,05% - com a percentagem concernente à contribuição – não vamos partir para o argumento teratológico, e não sei se seria teratológico, dizendo-se do percentual relativo à contribuição na ordem de 25%, porque a gradação resulta ao fim em 22%. Chegam-se,

praticamente, a 50%. Vamos exigir mais para concluir pela configuração do confisco; vamos exigir 100%? Só se for para deixar totalmente à mingua os servidores” (ADIN 2010-2-DF).

Ora, no Brasil, a obrigação tributária é composta de tributo e penalidade, conforme determina o artigo 113 do Código Tributário Nacional - lei com eficácia de complementar, que explicita o texto constitucional - estando assim redigido:

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”.

Há de se convir que a soma de tributo e penalidade, que conforma a “obrigação tributária”, se ferir a capacidade contributiva, produz efeitos confiscatórios .

Não se diga que a penalidade objetiva a punição do contribuinte e que, em razão disso, ela poderia ser confiscatória, à luz do que dispõe a Constituição, ao vedar apenas o “efeito confisco do tributo”. Não poucas vezes, as penalidades por meras infrações regulamentares ou culposas são elevadíssimas, como ocorre quanto ao imposto sobre a renda (75 ou 150% em casos de culpa ou dolo) ou no ICMS de diversos Estados), tendo o Supremo Tribunal Federal as abrandado por considerá-las confiscatórias.

Como já escrevi em trabalho para o IV Simpósio Nacional de Direito Tributário do Centro de Extensão Universitária, as penalidades tributárias são de diversas modalidades: multa por falta de recolhimento, por atraso de pagamento, por descumprimento de obrigação acessória, por sonegação tributária, acréscimos, correção monetária, tributação penal.

Nas primeiras hipóteses, as penalidades onerosas compõem um quadro em que, se forem excessivas, o efeito confisco é evidente, principalmente num país em que as obrigações tributárias não podem, muitas vezes, ser cumpridas pelo fato de as empresas estarem sufocadas por corrosiva política de juros, praticada pelo Governo Federal há 5 anos –os mais elevados dos países civilizados.

Apenas quando o que se objetiva é eliminar contrabandistas, poder-se-ia declarar que a penalidade não tem efeito confiscatório, pois a punição é de outra natureza. O perdimento de bens é o exemplo, pois, neste caso, o crime tributário – falta de pagamento do imposto de importação - é menos relevante que a violência contra o controle da soberania nacional, em suas fronteiras .

Concluindo, entendo que o confisco abrange a obrigação tributária. Vale dizer, tributo e penalidade, sempre que a relação entre Fisco e Contribuinte ou Estado e Cidadão seja de natureza exclusivamente tributária, como ocorre na esmagadora maioria das hipóteses.

À evidência, a aproximação dos sistemas tributários só será possível, quando os tributos circulatorios se conformarem por idêntico regime e aqueles de natureza interna não exteriorizarem o efeito confisco, nem implicarem violação da capacidade contributiva.

São Paulo, 06 de Julho de 2004.

NOTAS DE RODAPÉ

Antonio Carlos Rodrigues do Amaral lembra que: “Historicamente, a proposta inicial para adoção de um imposto sobre o valor agregado pode ser identificada em 1919. A Missão Shoup para o Japão, em 1949, propôs um IVA para os governos locais que foi inicialmente introduzido e, posteriormente, revogado. Em 1955, a França introduziu um IVA no nível da produção, substituindo um multiestagiário imposto cumulativo. O Brasil, em 1967, foi o primeiro país do mundo a introduzir um amplo imposto submetido à sistemática do valor agregado, o então ICM, cobrindo todas as etapas de produção e distribuição de um produto em direção ao consumidor final. A partir de então, o IVA foi adotado como tributo-padrão da Comunidade Européia, e atualmente está presente em cerca de uma centena de países ao redor do mundo.

Virtualmente, toda a América Latina possui o IVA no seu sistema tributário.

Como visto, o propósito subjacente à formação da Comunidade Econômica Européia era a formação de uma união econômica, na qual se imporia o livre movimento de bens, serviços, pessoas e capital, aspectos tipicamente identificados em um regime federal. Daí que o IVA foi uma resposta adequada para promover a necessária neutralidade nas operações interjurisdicionais. A decisão européia no concernente ao IVA projetou-se sob três características mais salientes: a) foi uma nítida melhoria da estrutura fiscal européia, corrigindo as falhas econômicas, financeiras e fiscais dos impostos cumulativos; b) permitiu a substituição de tributos indiretos (os

impostos cumulativos) por outro (o IVA), mais eficiente e menos distorsivo, deixando o balanço entre os tributos diretos e indiretos relativamente inalterado; c) tendo em vista que os países europeus geralmente possuíam ampla experiência com impostos cumulativos multiestagiários, a introdução do IVA foi facilitada evitando os problemas resultantes da experiência anterior” (Pesquisas Tributárias, Nova Série 3, Tributação no Mercosul, 2a. ed. atualizada, Centro de Extensão Universitária e Ed. Revista dos Tribunais, 2002, p. 478/479).

Escrevi: “Ora, nos espaços comunitários e nas economias que não se fecham à globalização - e hoje são pouquíssimas e de países inexpressivos -, nada obstante as variáveis protecionistas subsistentes nos denominados países globalizados, a tributação, por excelência, é a indireta, pois sua uniformização faculta a integração, pela simplificação das disciplinas legais.

Os tributos aduaneiros perderam relevância nos espaços comunitários, embora prestem-se à proteção a tais espaços contra a competitividade externa e, nas “uniões aduaneiras”, a tarifa externa comum (TEC) sirva de proteção ao desenvolvimento dos espaços internos.

Os tributos sobre o patrimônio e a renda, se incorretamente dosados, terminam por afastar investimentos e poupanças para outros países fora da comunidade, com o que - menos por interesse dos governantes, que buscam equacionar qualquer problema de caixa por elevação de tributos, e mais pela imposição da competitividade - os limites da tributação condicionam os governos.

Em outras palavras, não há como elevar consideravelmente a tributação sem amarrar o desenvolvimento e gerar um empecilho concorrencial para o país.

A globalização está trazendo como conseqüência a necessidade de políticas tributárias mais compatíveis, sendo hoje contestável a lição wagneriana de que as despesas públicas tendem sempre a crescer com o crescimento das imposições, como conseqüência. Os países principiam a definir caminhos compatíveis com a concorrência e com a necessidade de reduzir a “capacidade dispenditiva do Estado”, objetivando melhores resultados no comércio exterior.

Esta é a razão pela qual a harmonização dos regimes jurídicos dos tributos circulatórios deve ser seguida por limites concorrenciais impostos pela competitividade internacional, para que alavanque o desenvolvimento e a tributação não atrase o progresso das nações.

Nos espaços comunitários, o regime jurídico único dos tributos circulatórios (IVA de preferência, aliás o adotado pela U.E.), a eliminação das tarifas aduaneiras internamente, salvo eventual lista de exceções, deve ser acompanhada de uma política de harmonização também dos tributos patrimoniais e de renda, assim como das contribuições sociais e de outra natureza” (Globalização,

Constituição e Tributos, Revista Temas da Integração, n. 14, 2002, Almedina, Coimbra).

Ana Raquel Gonçalves Moniz escreveu: "Se a zona de comércio livre pressupõe tão-só a inexistência de direitos aduaneiros nas trocas estabelecidas entre os países que a integram, já a união aduaneira implica a adoção de uma pauta aduaneira comum, e, por tanto, a substituição das respectivas pautas aduaneiras nacionais. Como salienta igualmente PEDRO CUNHA, "a diferença fundamental está no alcance da unificação: se a unificação assume relevância interna e externa (internamente, através da eliminação dos impostos alfandegários e das regulamentações comerciais restritivas entre os territórios unidos; externamente, prevendo a instituição comum de uma pauta alfandegária e das restantes regulamentações comerciais) está-se (...) perante uma união aduaneira; se a unificação assume apenas relevância interna, está-se perante uma zona de comércio livre" (PEDRO CUNHA, Lições de Relações Económicas Externas, Almedina, Coimbra, 1997, p. 48)" (Revista Temas de integração, 2º semestre de 2001/1º semestre de 2002, n. 12 e 13, Almedina, Coimbra).

Critiquei a solução constitucional do artigo 150, § 7º, cuja redação é a seguinte: "A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido": "O § 7º do art. 150 é uma verdadeira solução 'spielberguiana'. Tributa o Fisco hipótese não ocorrida. Viaja para o futuro com sua máquina impositiva e assegura, por antecipação, receita a que só teria direito se e quando a operação viesse a ocorrer. Se não ocorrer, apenas estará obrigado à devolução, com as desculpas de que sua previsão 'spielberguiana' não foi tão bem-sucedida, em seus efeitos especiais, como acontece nos filmes do cineasta americano.

Ora, o sistema tributário brasileiro é o mais pormenorizado sistema dos países civilizados, em nível de disposições constitucionais. Por esta razão, colocou o constituinte à disposição do Fisco um arsenal tributário fantástico, com inúmeras possibilidades de imposição e até, para a União, o direito à criação de novos impostos. Mas também reconheceu direitos ao contribuinte ofertando-lhe garantias para que todos os princípios lá expostos fossem assegurados, dentre os quais o de não sofrer nenhuma nova hipótese impositiva criada de forma diversa daquela exposta no próprio texto.

O caput do art. 150 faz menção, claramente, a serem as garantias constitucionais do contribuinte cláusulas pétreas.

Ora, se a substituição tributária relativamente a imposto não nascido é a criação de autêntico empréstimo compulsório, a ser 'pago' na

ocorrência do fato gerador, mediante compensação com o imposto realmente devido ou com a devolução da importância, no caso de não-ocorrência do fato gerador, nitidamente, criou-se figura que só poderia ter surgimento nos termos do art. 148 da Constituição Federal, assim redigido" (Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas, ano 2, n. 8, jul./set. 1994, p. 105-6).

O artigo 151, inc. III, da C.F. está assim redigido: "III — instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios", também por mim criticado: "Por fim, modifica-se a potencialidade de a União criar isenções para Estados e Municípios. Antes, pelo art. 19, § 2 da Constituição Federal, lei complementar poderia gerar incentivos fiscais dessa natureza. Hoje, o inc. III do art. 151 o proíbe, embora, como mostrarei adiante, haja forma de se contornar tal vedação.

Não me parece que tenha o constituinte seguido o melhor caminho. Os interesses regionais de uma Federação - notoriamente deformada - terminarão prevalecendo sobre os interesses maiores da nação, podendo as exportações ser inviabilizadas, à luz da falta de visão sobre comércio internacional dos modestos secretários da Fazenda, preocupados apenas com o nível de arrecadação fiscal.

O maior uso de incentivos ocorre na área de exportação. O comércio exterior caracteriza-se por uma acirrada luta por se ganhar competitividade, sendo pacífico o princípio de que os países não devem exportar tributos, mas produtos.

As isenções do GATT orientam-se na formulação de políticas nacionais voltadas ao comércio internacional, objetivando eliminar barreiras alfandegárias nas importações e tributação nas exportações. É princípio pacífico que os subsídios são indesejáveis no intercâmbio internacional, mas não a eliminação de tributos. É que o subsídio pode gerar uma concorrência desleal dentro dos países que fabricam e importam produtos, na medida em que a competitividade externa gerada pelo subsídio não corresponda ao real valor da mercadoria exportada, visto que sem ele talvez não houvesse condições concorrenciais.

Ao contrário, a eliminação de tributos, mecanismo extrafiscal utilizado por todos os países civilizados, repõe a concorrência internacional no mesmo nível do custo da produção sem imposição.

Nos países unitários, a matéria hoje nem sequer é discutida. Nas Federações civilizadas, onde o município não tem status federativo, o problema não se coloca, posto que os países voltados para a exportação geram, com os recursos externos, mais empregos e mais mercado interno.

O Japão, tradicional exportador, aumenta sua riqueza interna na medida em que manda para o exterior sua produção. Nestes países, não se põe o problema de imposição tributária para a exportação da grande maioria de seus produtos. É que o país que cria tributação

sobre a exportação, em áreas de grande competitividade, se auto-limita no mercado e termina por ser dele excluído.

Infelizmente, o constituinte, preocupado em subordinar os interesses nacionais aos regionais e municipais, resolveu transformar matéria nitidamente voltada aos interesses maiores da nação em matéria cuidada pelos interesses menores regionais e locais, no que não andou corretamente.

Pelo novo dispositivo, a função estimuladora da União na política tributária nacional ficou eliminada, sem terem percebido os constituintes que, no Texto anterior, não era a União, mas o aparelho legislativo da União emprestado à Federação, que outorgava incentivos necessários ao desenvolvimento do País, razão pela qual se impunha sua veiculação por lei complementar.

O retrocesso evidente estabelecido pelo novo Texto pode implicar receitas tributárias menores em face da redução do ritmo de desenvolvimento e o gradativo afastamento do País do comércio internacional" (Comentários à Constituição do Brasil, 6º vol., tomo I, Ed. Saraiva, 2001, p. 258/260).

O tema I foi dedicado a "Incentivos, Subsídios e Concorrência Fiscal Danosa", tendo seus autores sido: Alejandro Linares Luque, José Alberto Neyra, Guillermo Lalanne, Maria Vazquez Cuestas/Álvaro Luna Requena e Ives Gandra da Silva Martins.

O artigo 155 § 2º, incisos IV, V, VI e VII estão assim redigidos: "Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: 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"

§ 2º O imposto previsto no inc. II, atenderá ao seguinte: IV — resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

V — é facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

VI — salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inc. XII, g, as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais;

VII — em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

- a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;
- b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele”.

Escrevi: “Hans Kelsen (Teoria Pura do Direito, 4^a ed., Coimbra, Armênio Amado Ed.) e Carlos Cossio (Teoria egológica del derecho, 2^a ed., Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1964) travaram, no passado, intenso debate para definir se as normas sancionatórias seriam primárias ou secundárias, entendendo aquele que seriam necessariamente primárias, por assecuratórias daquelas de comportamento, e este que seriam secundárias, posto que a lei é feita para ser cumprida e não pode ser estudada a partir de sua patologia jurídica.

No concernente à divisão em normas de aceitação social e de rejeição social, o dilema se compõe na medida em que as normas de aceitação social têm nas sanções instrumental repressivo de rara aplicação, posto que as normas de comportamento seriam cumpridas mesmo que não houvesse penalidades.

As denominadas leis naturais - na moderna concepção de direito natural, que não se choca com o direito positivo, visto que há normas que o Estado apenas reconhece e outras que cria - são, quase sempre, normas de aceitação social. O respeito ao direito à vida é típica norma de comportamento, que seria cumprida pela maior parte de qualquer população, mesmo que sanção não houvesse. Para tais normas compreende-se que as normas sancionatórias sejam secundárias, visto que o brilho das normas primárias ou de comportamento por si só assegura a força de sua aplicação e aceitação pela comunidade. Desta forma, quanto às normas de aceitação social, Cossio tem razão, sendo a norma sancionatória mero apêndice de aplicação restrita aos desajustados sociais.

O mesmo não acontece quanto às normas de rejeição social. Nestas, prevalece a necessidade da norma sancionatória, única capaz de fazer cumprida a norma de rejeição social.

O tributo, como o quer Paulo de Barros Carvalho, é uma norma. É uma norma de rejeição social. Vale dizer, sem sanção não seria provavelmente cumprida. A sanção é que assegura ao Estado a certeza de que o tributo será recolhido, visto que a carga desmedida que implica traz, como consequência, o desejo popular de descumpri-la.

Tanto assim é que um contribuinte, que seria incapaz de matar alguém, mesmo que não houvesse norma sancionatória, muitas vezes, é tentado a não pagar tributos, só o fazendo em face do receio de que a norma sancionatória lhe seja aplicável. É que todos os contribuintes sabem que pagam mais do que deveriam pagar para

atender às necessidades maiores do Estado e às necessidades menores dos detentores do poder.

Assim sendo, no que diz respeito às normas de rejeição social, parece-me que a teoria kelseniana tem maior propriedade, visto que a norma sancionatória é evidentemente, a assecratória de norma tributária" (Sistema Tributário na Constituição de 1988, Ed. Saraiva, 5a. ed., 1998, p. 11/12).

Folha de São Paulo, 02/07/2004, p. B-10 – Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário..

Comentários à Constituição do Brasil, vol. 6, tomo I, Ed. Saraiva, 2001, p. 63/72. e 177/182.

Ação Direta de Constitucionalidade proposta perante o S.T.F. contra as contribuições previdenciárias impostas a aposentados de n. 2010-DF (Direitos Fundamentais do Contribuinte, Ed. Revista dos Tribunais, 2001).

A 5ª justificação do anteprojeto estava assim redigida: "5º. Vedação de confisco mediante aplicação de tributos (art. 150, IV). Caberia esclarecer se apenas se deseja eliminar a pena de perdimento de bens no caso de dano ao Erário, constante do art. 153, § II, da Constituição de 1969, ou se se pretende coibir taxações que representem confisco dos bens do contribuinte. Seria conveniente, nessa última hipótese, estabelecer-se algum parâmetro para determinar-se o ponto a partir do qual o tributo estaria sendo utilizado com efeito de confisco. Se tal não for possível, pelo menos definir o que é "efeito de confisco". Teria efeito de confisco um imposto que fosse absorvendo uma parcela do patrimônio do indivíduo, podendo transferi-lo para o poder público no período normal de vida de seu titular? Teria efeito de confisco a tributação de um bem que não produz renda suficiente para cobrir o imposto que sobre ele incide? Teria efeito de confisco o imposto que retira alto percentual da renda do indivíduo? Será confiscatório o imposto que, sem levar em conta reais despesas do contribuinte, acaba tributando como renda líquida valor que na realidade é renda bruta e por isso fica o contribuinte em déficit para cuidar de suas necessidades, depois que faz o pagamento do imposto dele exigido? É confiscatório o imposto que excede o valor residual do bem após pouco tempo de uso? O confisco refere-se a um imposto só ou a todo o sistema? É dos impostos federais só ou dos Estados só, ou dos municípios só, ou dos impostos de duas ou três esferas de Governo? Talvez a solução esteja na criação de um rito processual posto à disposição dos contribuintes, de modo que cada um, julgando-se atingido por confisco em virtude da tributação por um ou vários impostos que tenha de suportar, possa ter como ajustar a carga tributária que entende confiscatória"

(Comentários à Constituição do Brasil, 6º volume, Tomo I, Ed. Saraiva, 1990, p. 163).

Escrevi: “13. afora os princípios referidos, a imposição tributária se exterioriza por duas formas: o tributo e a penalidade pecuniária, tendo o legislador-pátrio considerado ambos parte do gênero obrigação tributária;

14. definiu, por outro lado, explicitando o tributo e implicitando a penalidade pecuniária, esclarecendo o art. 3º do CTN a descrição do art. 113, ambas normas gerais de direito tributário;

15. para efeitos de compreensão da realidade impositiva, se apenas examinando o direito sob o aspecto formal, considerou a penalidade consequência do descumprimento do pagamento do tributo ou de obrigações pertinentes, podendo por essa via atribuir-se, a nível de teoria geral, à realidade positiva brasileira conformação encontrável nas teorias kelsenianas ou cossianas;

16. para esses efeitos, são as sanções as normas primárias de Kelsen, com função assecuratória, e os tributos as normas secundárias, ou são as sanções as perinormas e a exigência tributária, as endonormas, na linguagem de Cossio;

17. no aspecto estrutural, entretanto, a sanção tributária é a causa real do cumprimento da exigência, por ser a norma tributária típica norma de rejeição social e, sem sanção, de difícil cumprimento;

18. no direito estrutural, as penalidades aplicáveis às normas de aceitação social são meras normas consequências e de aplicação a situações patológicas, pois, mesmo sem a sanção, o hábito de cumpri-las seria predominante;

19. o estudo do direito tributário, portanto, implica o exame de seus princípios fundamentais, assim como do seu elemento impositivo único, que é a obrigação tributária, decomposta em tributo e penalidade assecuratória;

20. impossível, portanto, o estudo de uma teoria geral da imposição tributária abrangente sem essa visão universal da Ciência Jurídica, lembrando-se, apenas a título de encerramento desta parte introdutória, que a penalidade privativa da liberdade não é obrigação tributária, mas pertence ao direito tributário, por ser norma complementar à penalidade pecuniária e com características nitidamente assecuratórias do cumprimento de mera obrigação de rejeição social” (Teoria da Imposição Tributária, 2ª ed., Ed. LTr, 1998, p. 158).

Escrevi: “Já o direito imperial considerava no Brasil o contrabando e o descaminho crimes puníveis pela legislação pertinente, tendo os Códigos posteriores ao de 1830 (1890 e 1940) mantido o princípio, com alterações não essenciais na sua delimitação. A matéria, entretanto, não oferecia, na época, maiores problemas configurativos estando assentada a doutrina a seu respeito.

Sendo a segurança nacional bem de maior valia a ser preservado, no contrabando e descaminho, as implicações tributárias e lesões ao

crédito público sempre foram consideradas, num segundo plano, na ocorrência do delito" (Direito Tributário 2, Ed. José Bushatsky, 1972, p. 135).

NOTAS DE RODAPÉ

1. Antonio Carlos Rodrigues do Amaral lembra que: "Historicamente, a proposta inicial para adoção de um imposto sobre o valor agregado pode ser identificada em 1919. A Missão Shoup para o Japão, em 1949, propôs um IVA para os governos locais que foi inicialmente introduzido e, posteriormente, revogado. Em 1955, a França introduziu um IVA no nível da produção, substituindo um multiestagiário imposto cumulativo. O Brasil, em 1967, foi o primeiro país do mundo a introduzir um amplo imposto submetido à sistemática do valor agregado, o então ICM, cobrindo todas as etapas de produção e distribuição de um produto em direção ao consumidor final. A partir de então, o IVA foi adotado como tributo-padrão da Comunidade Européia, e atualmente está presente em cerca de uma centena de países ao redor do mundo.

Virtualmente, toda a América Latina possui o IVA no seu sistema tributário.

Como visto, o propósito subjacente à formação da Comunidade Econômica Européia era a formação de uma união econômica, na qual se imporia o livre movimento de bens, serviços, pessoas e capital, aspectos tipicamente identificados em um regime federal. Daí que o IVA foi uma resposta adequada para promover a necessária neutralidade nas operações interjurisdicionais. A decisão européia no concernente ao IVA projetou-se sob três características mais salientes: a) foi uma nítida melhoria da estrutura fiscal européia, corrigindo as falhas econômicas, financeiras e fiscais dos impostos cumulativos; b) permitiu a substituição de tributos indiretos (os impostos cumulativos) por outro (o IVA), mais eficiente e menos distorsivo, deixando o balanço entre os tributos diretos e indiretos relativamente inalterado; c) tendo em vista que os países europeus geralmente possuíam ampla experiência com impostos cumulativos multiestagiários, a introdução do IVA foi facilitada evitando os problemas resultantes da experiência anterior" (Pesquisas Tributárias, Nova Série 3, Tributação no Mercosul, 2a. ed. atualizada, Centro de Extensão Universitária e Ed. Revista dos Tribunais, 2002, p. 478/479).

2. Escrevi: "Ora, nos espaços comunitários e nas economias que não se fecham à globalização - e hoje são pouquíssimas e de países inexpressivos -, nada obstante as variáveis protecionistas subsistentes nos denominados países globalizados, a tributação, por excelência, é a indireta, pois sua uniformização faculta a integração, pela simplificação das disciplinas legais.

Os tributos aduaneiros perderam relevância nos espaços comunitários, embora prestem-se à proteção a tais espaços contra a

competitividade externa e, nas "uniões aduaneiras", a tarifa externa comum (TEC) sirva de proteção ao desenvolvimento dos espaços internos.

Os tributos sobre o patrimônio e a renda, se incorretamente dosados, terminam por afastar investimentos e poupanças para outros países fora da comunidade, com o que - menos por interesse dos governantes, que buscam equacionar qualquer problema de caixa por elevação de tributos, e mais pela imposição da competitividade - os limites da tributação condicionam os governos.

Em outras palavras, não há como elevar consideravelmente a tributação sem amarrar o desenvolvimento e gerar um empecilho concorrencial para o país.

A globalização está trazendo como consequência a necessidade de políticas tributárias mais compatíveis, sendo hoje contestável a lição wagneriana de que as despesas públicas tendem sempre a crescer com o crescimento das imposições, como consequência. Os países principiam a definir caminhos compatíveis com a concorrência e com a necessidade de reduzir a "capacidade dispenditiva do Estado", objetivando melhores resultados no comércio exterior.

Esta é a razão pela qual a harmonização dos regimes jurídicos dos tributos circulatorios deve ser seguida por limites concorrenciais impostos pela competitividade internacional, para que alavanque o desenvolvimento e a tributação não atrase o progresso das nações.

Nos espaços comunitários, o regime jurídico único dos tributos circulatorios (IVA de preferência, aliás o adotado pela U.E.), a eliminação das tarifas aduaneiras internamente, salvo eventual lista de exceções, deve ser acompanhada de uma política de harmonização também dos tributos patrimoniais e de renda, assim como das contribuições sociais e de outra natureza" (Globalização, Constituição e Tributos, Revista Temas da Integração, n. 14, 2002, Almedina, Coimbra).

3. Ana Raquel Gonçalves Moniz escreveu: "Se a zona de comércio livre pressupõe tão-só a inexistência de direitos aduaneiros nas trocas estabelecidas entre os países que a integram, já a união aduaneira implica a adoção de uma pauta aduaneira comum, e, por tanto, a substituição das respectivas pautas aduaneiras nacionais. Como salienta igualmente PEDRO CUNHA, "a diferença fundamental está no alcance da unificação: se a unificação assume relevância interna e externa (internamente, através da eliminação dos impostos alfandegários e das regulamentações comerciais restritivas entre os territórios unidos; externamente, prevendo a instituição comum de uma pauta alfandegária e das restantes regulamentações comerciais) está-se (...) perante uma união aduaneira; se a unificação assume apenas relevância interna, está-se perante uma zona de comércio livre" (PEDRO CUNHA, Lições de Relações Económicas Externas, Almedina, Coimbra,

1997, p. 48)” (Revista Temas de integração, 2º semestre de 2001/1º semestre de 2002, n. 12 e 13, Almedina, Coimbra).

4. Critiquei a solução constitucional do artigo 150, § 7º, cuja redação é a seguinte: “A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”: “O § 7º do art. 150 é uma verdadeira solução ‘spielberguiana’. Tributa o Fisco hipótese não ocorrida. Viaja para o futuro com sua máquina impositiva e assegura, por antecipação, receita a que só teria direito se e quando a operação viesse a ocorrer. Se não ocorrer, apenas estará obrigado à devolução, com as desculpas de que sua previsão ‘spielberguiana’ não foi tão bem-sucedida, em seus efeitos especiais, como acontece nos filmes do cineasta americano.

Ora, o sistema tributário brasileiro é o mais pormenorizado sistema dos países civilizados, em nível de disposições constitucionais. Por esta razão, colocou o constituinte à disposição do Fisco um arsenal tributário fantástico, com inúmeras possibilidades de imposição e até, para a União, o direito à criação de novos impostos. Mas também reconheceu direitos ao contribuinte ofertando-lhe garantias para que todos os princípios lá expostos fossem assegurados, dentre os quais o de não sofrer nenhuma nova hipótese impositiva criada de forma diversa daquela exposta no próprio texto.

O caput do art. 150 faz menção, claramente, a serem as garantias constitucionais do contribuinte cláusulas pétreas.

Ora, se a substituição tributária relativamente a imposto não nascido é a criação de autêntico empréstimo compulsório, a ser ‘pago’ na ocorrência do fato gerador, mediante compensação com o imposto realmente devido ou com a devolução da importância, no caso de não-ocorrência do fato gerador, nitidamente, criou-se figura que só poderia ter surgimento nos termos do art. 148 da Constituição Federal, assim redigido” (Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas, ano 2, n. 8, jul./set. 1994, p. 105-6).

5. O artigo 151, inc. III, da C.F. está assim redigido: “III — instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios”, também por mim criticado: “Por fim, modifica-se a potencialidade de a União criar isenções para Estados e Municípios. Antes, pelo art. 19, § 2 da Constituição Federal, lei complementar poderia gerar incentivos fiscais dessa natureza. Hoje, o inc. III do art. 151 o proíbe, embora, como mostrarei adiante, haja forma de se contornar tal vedação.

Não me parece que tenha o constituinte seguido o melhor caminho. Os interesses regionais de uma Federação - notoriamente deformada - terminarão prevalecendo sobre os interesses maiores da nação, podendo as exportações ser inviabilizadas, à luz da falta de visão

sobre comércio internacional dos modestos secretários da Fazenda, preocupados apenas com o nível de arrecadação fiscal.

O maior uso de incentivos ocorre na área de exportação. O comércio exterior caracteriza-se por uma acirrada luta por se ganhar competitividade, sendo pacífico o princípio de que os países não devem exportar tributos, mas produtos.

As isenções do GATT orientam-se na formulação de políticas nacionais voltadas ao comércio internacional, objetivando eliminar barreiras alfandegárias nas importações e tributação nas exportações. É princípio pacífico que os subsídios são indesejáveis no intercâmbio internacional, mas não a eliminação de tributos. É que o subsídio pode gerar uma concorrência desleal dentro dos países que fabricam e importam produtos, na medida em que a competitividade externa gerada pelo subsídio não corresponda ao real valor da mercadoria exportada, visto que sem ele talvez não houvesse condições concorrenciais.

Ao contrário, a eliminação de tributos, mecanismo extrafiscal utilizado por todos os países civilizados, repõe a concorrência internacional no mesmo nível do custo da produção sem imposição.

Nos países unitários, a matéria hoje nem sequer é discutida. Nas Federações civilizadas, onde o município não tem status federativo, o problema não se coloca, posto que os países voltados para a exportação geram, com os recursos externos, mais empregos e mais mercado interno.

O Japão, tradicional exportador, aumenta sua riqueza interna na medida em que manda para o exterior sua produção. Nestes países, não se põe o problema de imposição tributária para a exportação da grande maioria de seus produtos. É que o país que cria tributação sobre a exportação, em áreas de grande competitividade, se auto-limita no mercado e termina por ser dele excluído.

Infelizmente, o constituinte, preocupado em subordinar os interesses nacionais aos regionais e municipais, resolveu transformar matéria nitidamente voltada aos interesses maiores da nação em matéria cuidada pelos interesses menores regionais e locais, no que não andou corretamente.

Pelo novo dispositivo, a função estimuladora da União na política tributária nacional ficou eliminada, sem terem percebido os constituintes que, no Texto anterior, não era a União, mas o aparelho legislativo da União emprestado à Federação, que outorgava incentivos necessários ao desenvolvimento do País, razão pela qual se impunha sua veiculação por lei complementar.

O retrocesso evidente estabelecido pelo novo Texto pode implicar receitas tributárias menores em face da redução do ritmo de desenvolvimento e o gradativo afastamento do País do comércio internacional" (Comentários à Constituição do Brasil, 6º vol., tomo I, Ed. Saraiva, 2001, p. 258/260).

6. O tema I foi dedicado a “Incentivos, Subsídios e Concorrência Fiscal Danosa”, tendo seus autores sido: Alejandro Linares Luque, José Alberto Neyra, Guillermo Lalanne, Maria Vazquez Cuestas/Álvaro Luna Requena e Ives Gandra da Silva Martins.

7. O artigo 155 § 2º, incisos IV, V, VI e VII estão assim redigidos: “Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: 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”

§ 2º O imposto previsto no inc. II, atenderá ao seguinte: IV — resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

V — é facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

VI — salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inc. XII, g, as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais;

VII — em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;

b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele”.

8. Escrevi: “Hans Kelsen (Teoria Pura do Direito, 4ª ed., Coimbra, Armênio Amado Ed.) e Carlos Cossio (Teoria egológica del derecho, 2ª ed., Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1964) travaram, no passado, intenso debate para definir se as normas sancionatórias seriam primárias ou secundárias, entendendo aquele que seriam necessariamente primárias, por assecuratórias daquelas de comportamento, e este que seriam secundárias, posto que a lei é feita para ser cumprida e não pode ser estudada a partir de sua patologia jurídica.

No concernente à divisão em normas de aceitação social e de rejeição social, o dilema se compõe na medida em que as normas de aceitação social têm nas sanções instrumental repressivo de rara

aplicação, posto que as normas de comportamento seriam cumpridas mesmo que não houvesse penalidades.

As denominadas leis naturais - na moderna concepção de direito natural, que não se choca com o direito positivo, visto que há normas que o Estado apenas reconhece e outras que cria - são, quase sempre, normas de aceitação social. O respeito ao direito à vida é típica norma de comportamento, que seria cumprida pela maior parte de qualquer população, mesmo que sanção não houvesse. Para tais normas compreende-se que as normas sancionatórias sejam secundárias, visto que o brilho das normas primárias ou de comportamento por si só assegura a força de sua aplicação e aceitação pela comunidade. Desta forma, quanto às normas de aceitação social, Cossio tem razão, sendo a norma sancionatória mero apêndice de aplicação restrita aos desajustados sociais.

O mesmo não acontece quanto às normas de rejeição social. Nestas, prevalece a necessidade da norma sancionatória, única capaz de fazer cumprida a norma de rejeição social.

O tributo, como o quer Paulo de Barros Carvalho, é uma norma. É uma norma de rejeição social. Vale dizer, sem sanção não seria provavelmente cumprida. A sanção é que assegura ao Estado a certeza de que o tributo será recolhido, visto que a carga desmedida que implica traz, como consequência, o desejo popular de descumpri-la.

Tanto assim é que um contribuinte, que seria incapaz de matar alguém, mesmo que não houvesse norma sancionatória, muitas vezes, é tentado a não pagar tributos, só o fazendo em face do receio de que a norma sancionatória lhe seja aplicável. É que todos os contribuintes sabem que pagam mais do que deveriam pagar para atender às necessidades maiores do Estado e às necessidades menores dos detentores do poder.

Assim sendo, no que diz respeito às normas de rejeição social, parece-me que a teoria kelseniana tem maior propriedade, visto que a norma sancionatória é evidentemente, a assecuratória de norma tributária" (Sistema Tributário na Constituição de 1988, Ed. Saraiva, 5a. ed., 1998, p. 11/12).

9. Folha de São Paulo, 02/07/2004, p. B-10 – Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário..

10. Comentários à Constituição do Brasil, vol. 6, tomo I, Ed. Saraiva, 2001, p. 63/72. e 177/182.

11. Ação Direta de Constitucionalidade proposta perante o S.T.F. contra as contribuições previdenciárias impostas a aposentados de n. 2010-DF (Direitos Fundamentais do Contribuinte, Ed. Revista dos Tribunais, 2001).

12. A 5ª justificação do anteprojeto estava assim redigida: "5º. Vedação de confisco mediante aplicação de tributos (art. 150, IV). Caberia esclarecer se apenas se deseja eliminar a pena de perdimento de bens no caso de dano ao Erário, constante do art. 153, § II, da Constituição de 1969, ou se se pretende coibir taxações que representem confisco dos bens do contribuinte. Seria conveniente, nessa última hipótese, estabelecer-se algum parâmetro para determinar-se o ponto a partir do qual o tributo estaria sendo utilizado com efeito de confisco. Se tal não for possível, pelo menos definir o que é "efeito de confisco". Teria efeito de confisco um imposto que fosse absorvendo uma parcela do patrimônio do indivíduo, podendo transferi-lo para o poder público no período normal de vida de seu titular? Teria efeito de confisco a tributação de um bem que não produz renda suficiente para cobrir o imposto que sobre ele incide? Teria efeito de confisco o imposto que retira alto percentual da renda do indivíduo? Será confiscatório o imposto que, sem levar em conta reais despesas do contribuinte, acaba tributando como renda líquida valor que na realidade é renda bruta e por isso fica o contribuinte em déficit para cuidar de suas necessidades, depois que faz o pagamento do imposto dele exigido? É confiscatório o imposto que excede o valor residual do bem após pouco tempo de uso? O confisco refere-se a um imposto só ou a todo o sistema? É dos impostos federais só ou dos Estados só, ou dos municípios só, ou dos impostos de duas ou três esferas de Governo? Talvez a solução esteja na criação de um rito processual posto à disposição dos contribuintes, de modo que cada um, julgando-se atingido por confisco em virtude da tributação por um ou vários impostos que tenha de suportar, possa ter como ajustar a carga tributária que entende confiscatória" (Comentários à Constituição do Brasil, 6º volume, Tomo I, Ed. Saraiva, 1990, p. 163).

13. Escrevi: "13. afora os princípios referidos, a imposição tributária se exterioriza por duas formas: o tributo e a penalidade pecuniária, tendo o legislador-pátrio considerado ambos parte do gênero obrigação tributária;

14. definiu, por outro lado, explicitando o tributo e implicitando a penalidade pecuniária, esclarecendo o art. 3º do CTN a descrição do art. 113, ambas normas gerais de direito tributário;

15. para efeitos de compreensão da realidade impositiva, se apenas examinando o direito sob o aspecto formal, considerou a penalidade consequência do descumprimento do pagamento do tributo ou de obrigações pertinentes, podendo por essa via atribuir-se, a nível de teoria geral, à realidade positiva brasileira conformação encontrável nas teorias kelsenianas ou cossianas;

16. para esses efeitos, são as sanções as normas primárias de Kelsen, com função assecuratória, e os tributos as normas secundárias, ou são as sanções as perinormas e a exigência tributária, as endonormas, na linguagem de Cossio;

17. no aspecto estrutural, entretanto, a sanção tributária é a causa real do cumprimento da exigência, por ser a norma tributária típica norma de rejeição social e, sem sanção, de difícil cumprimento;
18. no direito estrutural, as penalidades aplicáveis às normas de aceitação social são meras normas conseqüências e de aplicação a situações patológicas, pois, mesmo sem a sanção, o hábito de cumpri-las seria predominante;
19. o estudo do direito tributário, portanto, implica o exame de seus princípios fundamentais, assim como do seu elemento impositivo único, que é a obrigação tributária, decomposta em tributo e penalidade assecuratória;
20. impossível, portanto, o estudo de uma teoria geral da imposição tributária abrangente sem essa visão universal da Ciência Jurídica, lembrando-se, apenas a título de encerramento desta parte introdutória, que a penalidade privativa da liberdade não é obrigação tributária, mas pertence ao direito tributário, por ser norma complementar à penalidade pecuniária e com características nitidamente assecuratórias do cumprimento de mera obrigação de rejeição social" (Teoria da Imposição Tributária, 2ª ed., Ed. LTr, 1998, p. 158).

Escrevi: "Já o direito imperial considerava no Brasil o contrabando e o descaminho crimes puníveis pela legislação pertinente, tendo os Códigos posteriores ao de 1830 (1890 e 1940) mantido o princípio, com alterações não essenciais na sua delimitação. A matéria, entretanto, não oferecia, na época, maiores problemas configurativos estando assentada a doutrina a seu respeito.

Sendo a segurança nacional bem de maior valia a ser preservado, no contrabando e descaminho, as implicações tributárias e lesões ao crédito público sempre foram consideradas, num segundo plano, na ocorrência do delito" (Direito Tributário 2, Ed. José Bushatsky, 1972, p. 135).

BIBLIOGRAFIA

- PESQUISAS TRIBUTÁRIAS, NOVA SÉRIE 3, TRIBUTAÇÃO NO MERCOSUL, DIVERSOS AUTORES, 2. ed. atualizada, Centro de Extensão Universitária e Revista dos Tribunais, 2002.
- REVISTA TEMAS DA INTEGRAÇÃO, N. 14, 2002, REVISTA DA UNIVERSIDADE DE COIMBRA, ed. Almedina, Coimbra - Portugal.
- REVISTA TEMAS DE INTEGRAÇÃO, UNIVERSIDADE DE COIMBRA, 2º semestre de 2001/1º semestre de 2002, n. 12 e 13, Almedina, Coimbra - Portugal.
- CADERNOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANÇAS PÚBLICAS, ano 2, n. 8 jul./set. 1994, São Paulo: Revista dos Tribunais.
- BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. Comentários à Constituição do Brasil, v.6, tomo I, Saraiva, 2001.

BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. Comentários à Constituição do Brasil, v.6, tomo I, Saraiva, 1990.
I COLÓQUIO INTERNACIONAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO, DIVERSOS AUTORES, ed. Centro de Extensão Universitária (Brasil) /Universidad Austral (Argentina), 1999.
CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL, 3. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2004.
MARTINS, Ives Gandra da Silva. Sistema Tributário na Constituição de 1988. Saraiva, 5. ed., 1998.
Jornal A FOLHA DE S. PAULO, 02.07.2004, p. B-10.
DIREITOS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE – PESQUISAS TRIBUTÁRIAS – NOVA SÉRIE 6, DIVERSOS AUTORES, Revista dos Tribunais, 2001.
MARTINS, Ives Gandra da Silva. Teoria da Imposição Tributária. LTr, 1998.
DIREITO TRIBUTÁRIO 2, DIVERSOS AUTORES, José Bushatsky, 1972.

REVISTA DE DOCTRINA DA 4ª REGIÃO
PUBLICAÇÃO DA ESCOLA DA MAGISTRATURA DO TRF DA 4ª REGIÃO
- EMAGIS