

RECEBIDO EM: 14/03/2017
APROVADO EM: 26/05/2017

O PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA, DIREITOS FUNDAMENTAIS E O POSICIONAMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

*THE PRINCIPLE OF NON-FORFEITURE IN TAX MATTERS,
FUNDAMENTAL RIGHTS AND POSITIONING OF THE FEDERAL
SUPREME COURT*

*Carlos Henrique Machado
Doutorando e Mestre em Direito(UFSC)*

*Daniilo Garnica Simini
Doutorando em Ciências Humanas e Sociais (UFABC) e Mestre em Direito
(UNESP). Pós-Graduação em Direito Público (Escola Paulista de Magistratura).
Docente na Universidade de Ribeirão Preto/SP (UNAERP). Advogado.*

*Camila Saran Vezzani
Doutoranda no Curso de Pós Graduação em Direito (PUC/SP).
Mestre em Direito (UNESP). Professora Assistente Voluntária da disciplina de
Direito de Família PUC/SP. Advogada.*

SUMÁRIO: Introdução; 1 Conceito de vedação de confisco e seus desdobramentos; 2 Vedação do confisco dentro da história do sistema constitucional brasileiro; 3 O princípio do não confisco em matéria tributária como cláusula pétrea; 4 O posicionamento do Supremo Tribunal Federal; 5 Considerações Finais; Referências.

RESUMO: O presente trabalho buscou demonstrar a importância do citado princípio, especialmente, no que diz respeito à sua relação com os direitos e garantias fundamentais do cidadão. Sendo assim, foi apresentada a conceituação do princípio do não-confisco, seus desdobramentos e a sua cronologia histórica dentro de nosso ordenamento jurídico. Constatou-se que o princípio carece de certa precisão, competindo ao Poder Judiciário fixar os devidos limites e parâmetros, especialmente, o Supremo Tribunal Federal. Por isso, mostrou-se importante investigar o posicionamento da Suprema Corte em relação ao citado princípio. Foi realizada uma revisão da bibliografia e pesquisa de jurisprudência junto ao Supremo Tribunal Federal, tendo se concluído que a atuação do Supremo Tribunal Federal é importante em relação à fixação de limites e parâmetros para a aplicação prática do princípio, mas também os mesmos parâmetros adotados pelo Tribunal acabam por prejudicar a análise da violação ou não ao princípio do não-confisco em determinadas matérias.

PALAVRAS-CHAVE: Não-Confisco. Supremo Tribunal Federal. Direitos Fundamentais.

ABSTRACT: This study aimed to demonstrate the importance of that principle, especially with regard to their relationship with the fundamental rights and guarantees of citizens. So, it was presented the concept of the principle of non-forfeiture, its consequences and its historical chronology within our legal system. It was found that the principle lacks some precision, racing to the courts set the appropriate limits and parameters, especially the Supreme Court. So it proved to be important to investigate the position of the Supreme Court in relation cited principle. A review of the literature and case law research at the Federal Supreme Court was held, having concluded that the actions of the Supreme Court is important in relation to setting limits and parameters for the practical application of the principle, but also the same parameters adopted by Court end up harming the analysis of violation or not to the principle of non-forfeiture in certain matters.

KEYWORDS: Non-Forfeiture. Supreme Court. Fundamental Rights.

INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988 estabeleceu o princípio da vedação do confisco em seu artigo 150, inciso IV, dentro da Seção II, que aborda as limitações ao poder de tributar, bem como trata sobre a tributação e o orçamento, estipulando ser vedada à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a utilização de tributo com efeito de confisco. De tal forma o princípio deve ser encarado como um limite capaz de garantir os direitos e garantias fundamentais de todos os contribuintes, já que está interligado ao direito de propriedade, aos princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade, da proporcionalidade e da igualdade, sendo instrumento ímpar no que diz respeito à obtenção da justiça tributária.

Ocorre que a sua conceituação tende a conter termos indeterminados e vagos. Em outras palavras, o grande problema está justamente em fixar o seu limite e seu alcance, ou seja, a problemática está na própria definição dos seus parâmetros quantitativos (MACHADO, 2011, p. 59). Mesmo expressões como excesso, onerosidade, abuso, dentre outras, pouco servem para ajudar a delimitar o princípio da vedação do confisco, justamente porque é possível a ocorrência de tributos de alíquotas onerosas sem que sejam considerados inconstitucionais.

Nesse contexto, tem-se a importância do papel do Poder Judiciário, especialmente, o Supremo Tribunal Federal no que diz respeito à fixação dos limites e parâmetros relacionados ao princípio em questão. Por outro lado, ainda que a definição e delimitação do instituto seja complexa, o princípio da vedação do efeito do confisco dos tributos revela-se um eficiente e válido instrumento para defesa dos contribuintes, tendo sido inclusive classificado como cláusula pétrea, segundo o parágrafo quarto, do artigo 60 da Constituição Federal de 1988 (MACHADO, 2011, p. 59).

Dentro desse enfoque, o presente trabalho visa tratar da importância do princípio do não-confisco em matéria tributária e de que forma o Supremo Tribunal Federal vem aplicando o citado princípio na prática. Sendo assim, será apresentada a sua conceituação, seus desdobramentos e a sua cronologia histórica dentro de nosso ordenamento jurídico. Em termos metodológicos, realizou-se uma revisão da bibliografia e pesquisa de jurisprudência junto ao Supremo Tribunal Federal.

Esse trabalho se mostra relevante em termos sociais e científicos. Inicialmente, a investigação proposta é imperiosa para que haja a comprovação da importância do princípio da vedação do confisco no âmbito tributário, já que se trata de um postulado integrativo, uma garantia contra

a tributação desmedida por parte do Estado, fazendo com que a vedação confisco não possa ser descartada do cenário constitucional nacional (MACHADO, 2011, p. 59). Por outro lado, o trabalho pretende contribuir com os estudos já realizados, incrementando as análises existentes ao discutir de que forma o Supremo Tribunal Federal vem aplicando o princípio do não confisco em matéria tributária em seus julgamentos.

1 CONCEITO DE VEDAÇÃO DE CONFISCO E SEUS DESDOBRAMENTOS

Inicialmente, antes de se passar a conceituação do que seria não confisco tributário, deve-se tecer algumas brevíssimas considerações acerca da acepção clássica do que é tributo. A definição clássica de tal instituto conceitua tributo como toda a: “prestação pecuniária, compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa expressar, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída por lei, cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. (BORBA, 2004, p. 14)

Importante trazer à tona, também, o que são as limitações estatais ao poder de tributar. Tal conceituação está estritamente relacionada aos direitos dos contribuintes, sendo garantias constitucionais e legais incidentes sobre o Sistema Tributário Nacional. Tudo isso está ligado tanto à qualidade do tributo objeto da exação quanto ao sujeito passivo da obrigação. Não obstante, ocorrem, ainda, entraves ao poder de tributar que se aplicam a todos os tributos.

Como modelo de limitações ao poder de tributar ligado propriamente ao tributo, temos o princípio da progressividade, acentuado por José Afonso da Silva (2005) como aquele que permite que a alíquota do imposto aumente em razão da majoração da base de cálculo. Quando falamos propriamente da vedação ao confisco ou princípio do não confisco, tem-se que este se trata de um exemplo evidente de limitação ao poder de tributar que se aplica a todos os tributos. O artigo 150, IV, da Constituição Federal é muito claro nesse sentido, ainda que seja extremamente enxuto.

Leandro Paulsen (2007, p. 220) tece considerações importantes sobre o princípio do não confisco:

O inciso comentado refere-se à forma velada, indireta, de confisco, que pode ocorrer por tributação excessiva. Não importa a finalidade, mas o efeito da tributação no plano dos fatos. Não é admissível que a alíquota de um imposto seja tão elevada a ponto de se tornar insuportável, ensejando atentado ao próprio direito de propriedade. Realmente, se tornar inviável a manutenção da propriedade, o tributo será considerado confiscatório.

Conforme a própria redação do artigo 150, inciso IV, da Carta Magna, não há qualquer menção assinalando a possibilidade de redução ou determinação dos efeitos ou necessidade de complementação posterior infraconstitucional do dispositivo. De tal forma, trata-se evidentemente de norma de eficácia plena.

Ademais, por ser norma de eficácia plena, não há qualquer limitação em seu efeito, sendo considerada também como norma de *status* constitucional privilegiado. Isso decorre da interpretação do texto constitucional, onde a doutrina e jurisprudência nacional apontam que os direitos dos cidadãos, existentes no artigo 150 da Constituição Federal são considerados fundamentais. Tal fundamento é retirado a partir da leitura conjunta dos artigos 5º, parágrafo segundo, 150, *caput*, e 60, parágrafo quarto, todos da Constituição, conforme já referendado pelo próprio STF, no julgamento da ADI 939/DF.

No entanto, a Constituição não trouxe em sua redação limites objetivos sobre o que precisamente venha a ser o impedimento ao confisco tributário, cabendo ao Poder Judiciário definir, caso a caso, se as alíquotas incidentes, e consequentes valores dos tributos cobrados, têm ou não caráter confiscatório. Logo, num primeiro momento, é válida a discussão se o não confisco tributário seria uma regra, um princípio ou um postulado (MACHADO, 2011, p. 125).

Para Ronald Dworkin (2002) as regras e os princípios, às vezes, podem desempenhar papéis muito semelhantes, de modo que a diferença central entre ambos restringe-se a uma questão de forma (MACHADO, 2011, p. 126). Assim, nessas situações, a utilização de conceitos vagos ou indeterminados determina uma aproximação entre os princípios e regras.

Alguns dos ditos “princípios tributários” não são apenas enunciados gerais e precisam de normatização posterior para firmar a sua concretude (MACHADO, 2011, p. 126). Diferente é a situação do princípio da vedação à utilização de tributos com efeito de confisco. Por isso, a doutrina tem demonstrado bastante eloquência na tentativa de estabelecer a natureza jurídica da vedação do efeito de confisco tributário. Segundo Ricardo Lobo Torres (2009, p. 66 *apud* MACHADO, 2011, p. 59), “a proibição do confisco é imunidade tributária de uma parcela mínima necessária à sobrevivência da propriedade privada”. Para Roque Antônio Carraza (2010, p.107-108), “deriva do princípio da capacidade contributiva” aderindo ao conceito de direito tributário justo associado ao direito de propriedade.

Além do direito de propriedade, a vedação do confisco está vinculada diretamente à capacidade contributiva, servindo para fixar o limite tributário conforme a condição de cada contribuinte, baseado na riqueza produzida por cada um. De igual forma, vinculado à vedação do confisco tributário, está também o princípio da igualdade, justamente no sentido de que os iguais, em nível tributário devem ser tratados como iguais, e os desiguais de forma desigual na medida de sua desigualdade. Por fim, também se relacionam ao não-confisco os princípios da pessoalidade, da progressividade e o da seletividade.

Segundo aponta Fábio Goldschmidt, ao analisar-se o artigo 150 da Constituição Federal como um todo, chega-se a conclusão, que em seu inciso IV, a intenção da vedação ao efeito do confisco tributário é de estabelecer limites objetivos. No entanto:

O fato é que, em que pesem todas essas evidências, que apontam para o enquadramento do princípio da vedação ao efeito de confisco como um limite objetivo, há um fator fundamental que demonstra que, tal como ele se apresenta hoje no texto constitucional, deve ser classificado como valor: o princípio do não confisco é de difícilíssima identificação. O texto constitucional não oferece qualquer auxílio na penosa situação dos limites da tributação com efeito de confisco e, nem os juristas, nem o legislativo, nem o Judiciário lograram até agora fornecer qualquer subsídio objetivo na sua identificação. O traço de imediatidade de verificação, cerne da distinção entre valores e limites objetivos, naufraga diante do raso desenvolvimento desse princípio na práxis. (GOLDSCHMIDT, 2003, p. 88-89).

Valores e limites objetivos são noções distintas, e toda Constituição é composta por normas que assumem a condição de valores ou de limites objetivos, cada qual com suas características. O princípio do não confisco pode assumir tanto a característica de limite objetivo quanto a de valor, de acordo com a sociedade em que estiver inserido. Se conceituado como valor, implica necessariamente uma permanência no plano axiológico, o que implicaria em tratar da teoria dos valores, onde alcançaria, inevitavelmente, um alto grau de subjetividade inerente a essa classificação; e, no entanto, se positivada como limite objetivo, torna-se imperioso a fixação de limites quantitativos (MACHADO, 2011, p. 127).

Na definição de Humberto Ávila (2008), todos os ditos direitos e princípios fundamentais, ainda que possam sofrer restrição, podem ser obtidos em seu núcleo essencial (MACHADO, 2011, p. 127). O

postulado constitucional de proibição de excesso, que em muito se adéqua a ideia de proibição do efeito do confisco, com reconhecimento e aplicação pelo Supremo Tribunal Federal, ainda que não constitua norma específica do direito tributário, pode ser bastante útil em sua compreensão, integrando-se normalmente com a proporcionalidade e com a liberdade do comércio.

Em igual sentido, Luís Felipe Difini (2007, p. 75-82 *apud* MACHADO, 2011, p. 128) afirma que “a norma em questão se caracteriza pela sua intensa abertura semântica e conseqüentemente elevado grau de vagueza, o que, por si só, impede a sua aplicação por subsunção”. A norma do artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal de 1988, constitui sim um princípio, mas um princípio diferencial, ou seja, uma norma que rege a aplicação de outros princípios. Concebe, desta forma, um verdadeiro elemento de uniformidade do direito constitucional tributário.

Dentro da órbita tributária, o princípio da não-confiscatoriedade tem por finalidade demarcar o direito que os entes públicos possuem de expropriar bens privados, exigindo uma atitude traçada pela razoabilidade e proporcionalidade na quantificação da exigência tributária, buscando uma tributação justa, sendo assim mais do que mero dever de otimização.

Contudo, no Brasil, são poucas as inclinações, principalmente jurisprudenciais, quanto à fixação de limites ou critérios objetivos para medir o efeito confiscatório (MACHADO, 2011, p. 132). A doutrina, por sua vez, tem feito algumas tentativas. Na lição de Antônio Roberto Sampaio Dória (1986, p.195 *apud* MACHADO, 2011, p. 133), “o poder tributário, legítimo, se desnatura em confisco, vedado, quando o imposto absorva substancial parcela da propriedade ou a totalidade da renda do indivíduo ou da empresa”.

Hugo de Brito Machado (2004b, p. 239-240 *apud* MACHADO, 2011, p. 133) afirma que:

Tributo com efeito de confisco é tributo que, por ser excessivamente oneroso, seja sentido como penalidade. É que o tributo, sendo instrumento pelo qual o Estado obtém os meios financeiros de que necessita para o desempenho de suas atividades, não pode ser utilizado para destruir a fonte desses recursos. Nesse sentido o tributo não pode ser antieconômico, vale dizer, não pode inviabilizar o desenvolvimento de atividades econômicas geradoras de riqueza, ou promotoras da circulação desta.

E ainda, segundo, Luiz Emygdio Rosa Júnior (2007, p. 274 *apud* MACHADO, 2011, p. 133), o tributo com efeito confiscatório “é aquele que pela sua taxação extorsiva corresponde a uma verdadeira absorção, total, ou parcial, da propriedade particular pelo Estado, sem o pagamento da correspondente indenização ao contribuinte”. O grande problema nessas conceituações doutrinárias é que acabam gerando novos conceitos indeterminados (MACHADO, 2011, p. 134), em que a aplicabilidade prática requer esforços.

A vedação ao feito do confisco dos tributos não é uma mera ideologia a ser cobiçada. Como é um componente que integra o direito tributário, o princípio atua como um organismo operacional destinado à proteção e efetivação de direitos constitucionais. Corretas são as palavras de Paulo de Barros Carvalho (2011, p. 241 *apud* MACHADO, 2011, p. 135/136):

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

A grande questão que vem à tona quando se trata do princípio da vedação do confisco está em, justamente, determinar o que é efeito de confisco (MACHADO, 2011, p. 130). Sabe-se que o tributo é uma obrigação cogente do cidadão contribuinte, obrigatória e correspondente de um imperativo vital da coletividade (MACHADO, 2011, p. 130). Não obstante, a tributação não pode constituir jamais uma invasão exagerada ao patrimônio do particular, de tal forma que o inviabilize por completo em sua individualidade. Nesse sentido:

Não será confiscatória, exclusivamente, a lei tributária que estabelecer alíquotas de 100% (cem por cento) incidentes sobre o valor da renda ou patrimônio, mas toda imposição tributária que, substancialmente, reduzir o patrimônio. A dificuldade está, exatamente, em estabelecer a proporção. Em termos genéricos, pode-se dizer que os seguintes critérios e circunstâncias são relevantes para a determinação do caráter confiscatório do tributo. (BALEEIRO, 1999, p. 576).

Cumprido salientar que o confisco não é vedado pelo Direito, e constitui modalidade de penalidade, que deve estar prevista, necessariamente, dentro do ordenamento. A própria Constituição Federal, como ensina Regina Helena Costa (2009), permite em dois casos o confisco de bens. O

primeiro, ao tratar dos dispositivos afetos à matéria penal (art. 5º, XLV e XLVI); e o segundo, dentro das disposições gerais, como penalidade pelo cultivo ilegal de plantas psicotrópicas (art. 243) (MACHADO, 2011, p. 140). O confisco decorrerá, então, sempre de ato administrativo ou sentença expedida pelo Judiciário, fundamentados na lei, ou, caso contrário, poderá ser caracterizado como medida arbitrária e contrária ao próprio Direito (MACHADO, 2011, p. 140).

Há elementos essenciais para a caracterização e conceituação do confisco, quais sejam: existência do Estado; o emprego de força coercitiva por parte do Estado; o bem jurídico que passaria ser propriedade do Estado; o proprietário do bem jurídico afetado pela ação e, finalmente, a violação à lei que legitimou a conduta estatal.

Não está vedada no ordenamento constitucional brasileiro, tampouco no direito tributário, a aplicação de penalidade referente ao confisco. O que se proíbe é que o contribuinte sofra com a tributação os efeitos de uma punição (MACHADO, 2011, p. 141), porque a hipótese originária da incidência tributária delinea abstratamente um fato ou um comportamento lícito. De tal forma, o impedimento constitucional é para situações em que ocorra efeito do confisco quando não era exemplo de uma hipótese de confisco permitida. Ou ainda, que não haja efeito punitivo quando não seja um exemplo de punição (MACHADO, 2011, p. 141).

A tributação é consentida pela Constituição, desde que não transgrida o direito de propriedade e os demais direitos fundamentais, realizando a vedação ao efeito de confisco (proibição de excesso) (MACHADO, 2011, p. 143) como uma função na equalização desses interesses. Podendo, inclusive, ser interpretado o efeito de confisco como uma garantia de justiça (MACHADO, 2011, p. 143).

Não bastasse toda essa problemática apresentada, o princípio tributário ainda tem mais um grande entrave: o modelo federativo. Outro tema de destaque da discussão doutrinária é justamente se o princípio de vedação ao efeito do confisco dos tributos deve levar em consideração a integralidade da carga fiscal suportada pelo contribuinte ou apenas o tributo isoladamente (MACHADO, 2011, p. 143).

Hugo de Brito Machado (2004a, p. 54 *apud* MACHADO, 2011, p. 143) sobre o tema dirá que “o caráter confiscatório do tributo há de ser avaliado em função do sistema, vale dizer, em face da carga tributária das exações em conjunto”. Em complemento, Luiz Emygdio Rosa Júnior (2007)

explica que nem cada tributo isoladamente, nem o sistema tributário como carga genérica, podem atingir aquela renda mínima do cidadão necessária para cobrir os gastos pessoais e familiares, como moradia, alimentação, educação e saúde, etc (MACHADO, 2011, p. 144).

Por outro lado, a opinião contrária entende que não há uma possibilidade lógica de haver um sistema confiscatório, sem que exista, inicialmente, um ou mais tributos confiscatórios. Paulo Cesar de Castilho (2002, p. 103 *apud* MACHADO, 2011, p. 144) expõe que a questão é de política fiscal, “adotada pelo legislador constituinte na medida em que deu a cada um dos entes federados a competência para exigir tributos, e, portanto, insuscetível de restrições, pois goza de autorização da Carta Política”.

De fato, não é possível ignorar a unidade sistemática do fenômeno jurídico, que deve ser compreendido em sua integralidade. O direito, enquanto conjunto de enunciados prescritivos, precisa ter um mínimo de racionalidade a fim de ser compreendido pelos sujeitos destinatários (MACHADO, 2011, p. 145). A vedação do confisco é uma garantia constitucional com aplicação garantida por todos os entes da Federação, empregada como meio de impedir a Administração Tributária de arrecadar sem qualquer espécie de controle e limite, garantindo que o contribuinte não sofra abusos e se veja lesado dentro de suas prerrogativas fundamentais.

2 VEDAÇÃO AO CONFISCO DENTRO DA HISTÓRIA DO SISTEMA CONSTITUCIONAL BRASILEIRO

No curso da história, o conceito de confisco sofreu grande modificação, com base em múltiplos contextos históricos desde as guerras, com as expropriações de bens dos vencidos, seguidas das revoluções burguesas, em decorrência dos altos tributos cobrados pelo rei e, por fim, como busca pela proteção da propriedade particular contra a apropriação do Estado. Neste sentido, ensina Eduardo Sabbag (2009, p. 188):

Perante a História, durante a passagem dos séculos, a retórica do confisco foi marcada por alto grau de evolução, ligando-se a diferentes contextos fáticos: (I) às guerras, em razão da apropriação dos bens públicos confiscáveis dos inimigos, como medida punitiva e preventiva; (II) ao tenso convívio entre a burguesia, alvo do tributo, e os reis, detentores do poder de tributar, culminando nas famosas revoluções, que, em grande parte, eram inevitáveis consequências do descontentamento do povo com a opressão fiscal; (III) à crescente proteção da propriedade contra a apropriação estatal.

Embora o princípio da vedação do confisco tenha sido estabelecido dentro do ordenamento apenas quando a Constituição Federal de 1988 foi promulgada, sua ideia já era aceita pela doutrina e aplicada pelos Tribunais Pátrios, tornando a novidade constitucional somente uma positivação de um direito que já havia sido reconhecido, ainda que constantemente associado ao direito de propriedade. Não obstante a sua recente previsão dentro do ordenamento, o princípio do não confisco vem solidificado em outros princípios, tais como o da garantia ao direito de propriedade e o da capacidade contributiva.

Na Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão de 1789 e na Declaração de Direitos (*Bill of Rights*) dos Estados Unidos da América de 1791 há menção expressa de que a tributação deve ser proporcional a suas respectivas capacidades. Ou seja, a ideia de que a tributação deve ser proporcional a capacidade do contribuinte nada mais é do que a vedação ao tributo que possa ser superior à capacidade daquele que o paga desfalcando o seu patrimônio, ou seja, claramente, veda-se o confisco.

A Constituição do Império do Brasil já trazia incluído o conceito que exprimia, exclusivamente, o critério de justiça, o princípio da capacidade contributiva e, por consequência, o do não confisco. A falha existente compreende o fato de que conceituar justiça gera inúmeras definições, o que torna o conceito demasiadamente genérico, sendo sua determinação variável e dificultosa.

A Constituição de 1891 manteve o direito de propriedade, mas acrescentou o conceito de legalidade para a criação de imposto, mesmo não tratando de confisco explicitamente, apenas de forma implícita. Já em 1934, a nova Constituição Brasileira compreendeu uma ideia que estabelecia parâmetros objetivos para a conceituação do confisco. O texto constitucional afirmava que nenhuma espécie de tributo deveria ser elevada acima de 20% (vinte por cento) do seu valor quando da data do aumento. Assim, mais uma vez, ainda não existia qualquer menção expressa a respeito do não-confisco. Com a Constituição de 1937, no entanto, não houve qualquer menção ao confisco, embora manteve-se as garantias fundamentais, como o direito de propriedade.

As Constituições de 1946 e 1967 também proibiam a aplicação da pena de confisco em caráter geral, ligado ainda à ideia de punição por crime. Posteriormente, como reflexo da ditadura militar que se implantou no País, a Emenda Constitucional n.º 1/69 alterou a disposição constitucional e passou a admitir o confisco “nos casos

de guerra externa, psicologia adversa, ou revolucionária ou subversiva nos termos que a lei a determinar”, conforme § 11 do art. 153. Referido artigo foi novamente alterado pela Emenda Constitucional n.º 11/78, quando a palavra confisco foi suprimida do texto legal; no entanto, tal modificação não retirou a eficácia da aplicação do princípio do não confisco, tanto de forma geral quanto em relação à matéria tributária. Por fim, com a Constituição de 1988, veio a positivação do princípio do não-confisco, conforme art. 150, IV. Transformou-se o que era apenas proibição genérica em vedação específica ao Direito Tributário. (BALBINO, 2007, p. 37).

Luiz Felipe Silveira Difini (2007) explica que a redação do princípio da capacidade contributiva elaborado pela Constituição de 1946 foi melhor formulada inclusive se comparada com a presente Constituição, o que propiciava a extração do princípio da vedação do confisco tributário, bem como demonstrava clareza para a aplicação da graduação aos tributos instituídos. Portanto, antes da Constituição vigente, foi na Constituição de 1946 que o princípio da vedação do confisco tributário, mesmo que implicitamente, demonstrou um maior vigor interpretativo. Esta conclusão se perfaz pelo ambiente democrático no qual estas Constituições foram formuladas, já que ambas foram promulgadas após períodos ditatoriais longos em que a sociedade ansiava e exigia por reformas que preservassem os direitos fundamentais e protegessem o direito à liberdade e à propriedade. Com o desenvolvimento crescente da proteção ao direito de propriedade, nasceu, por consequência, a necessidade de positivação de algumas garantias diretamente ligadas a ele, tais como a vedação ao confisco, pois:

Assim sendo, direito de propriedade e confisco tributário são institutos incompatíveis entre si. Ou a ordem jurídica reconhece o poder de confisco tributário e nesse caso a propriedade não estará garantida, ou reconhece o direito de propriedade e nesse caso o confisco estará vedado. *Tertia non datur*: aqui se aplica a regra do terceiro excluso. (BORGES, 2001, p. 212).

A vedação ao confisco é uma garantia ao direito de propriedade. Sua positivação constitucional foi de grande significância, posto que a expressa menção ao princípio é crucial do ponto de vista interpretativo. Portanto, é evidente que o princípio do não-confisco tributário nasceu da necessidade de proteção ao direito de propriedade privada, como limitação do Estado para instituir tributos com tal efeito, sendo que, na atualidade, além de reforçar o direito fundamental à propriedade estipula um limite explícito às discriminações arbitrárias.

3 O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA COMO CLÁUSULA PÉTRA

O estudo das constituições nos ensina que a Carta Magna de determinado Estado é aquela fruto do trabalho do denominado Poder Constituinte, podendo este ser conceituado como o poder de criar ou modificar determinada Constituição através da eliminação, alteração ou acréscimo de normas constitucionais, sendo que a titularidade do Poder Constituinte pertence ao povo, este, no caso brasileiro, composto por aqueles indicados no artigo 12 da Constituição Federal de 1988 (TEMER, 1998).

De acordo com a conceituação, o Poder Constituinte é dividido em originário e derivado. O derivado, por sua vez, se subdivide em reformador, decorrente e revisor. A primeira categoria, qual seja, o Poder Constituinte Originário é aquele que cria uma nova Constituição, dando origem a um novo Estado e uma nova ordem jurídica. Já o Poder Constituinte Derivado é decorrente do originário e através dele poderão ser modificadas as normas de determinado texto constitucional.

Para fins deste trabalho, nos interessa o Poder Constituinte Derivado Reformador. Este possui a capacidade de modificar a Constituição Federal por meio de procedimento previamente previsto no próprio texto constitucional vigente. No caso brasileiro, a manifestação do Poder Constituinte Derivado Reformador se dá através das denominadas emendas constitucionais (artigos 59, inciso I, e 60, ambos da Constituição Federal).

Ocorre que o Poder Constituinte Derivado Reformador, ao contrário do Poder Constituinte Originário, apresenta limitações impostas por este em relação àquele. Logo, a manifestação do Poder Constituinte Derivado Reformador através das emendas constitucionais apresenta limitações e condicionantes.

As limitações às emendas constitucionais são classificadas tradicionalmente em formais ou procedimentais, circunstanciais e materiais. As limitações procedimentais traçam regras acerca da forma de aprovação das emendas constitucionais e quais são os agentes competentes para sua propositura. De outra parte, as limitações circunstanciais enunciam situações fáticas onde há vedação de alterações no texto constitucional por meio das emendas. Já as limitações materiais podem ser traduzidas como determinadas matérias em que se veda propostas de emendas à constituição tendentes a aboli-las.

De acordo com artigo 60, parágrafo 4º, da Constituição Federal não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: a forma federativa do Estado; o voto direto, secreto, universal e periódico; a separação dos Poderes; os direitos e garantias individuais. Estas são matérias pertencentes ao núcleo intangível da Constituição, denominadas tradicionalmente de cláusulas pétreas.

Feitas tais considerações, deve-se então indagar se o princípio do não confisco em matéria tributária, previsto no artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal de 1988, seria uma cláusula pétrea e, portanto, se o Poder Constituinte Derivado Reformador poderia ou não, por meio de emendas constitucionais, suprimir tal princípio tributário de nosso texto constitucional vigente.

Sacha Calmon Navarro Coêlho (2005, p. 79) ao analisar o tema conclui que os princípios constitucionais tributários, entre eles o princípio do não confisco, não podem ser objeto de emenda constitucional tendente a aboli-los, já que guardam estreita relação com os direitos fundamentais:

Para começar, ditos princípios traduzem no imo e em suas expansões projeções de direitos fundamentais, ou melhor, no miolo, são garantias de direitos fundamentais, notadamente capacidade, liberdade, dignidade humana, propriedade e igualdade, além de valores republicanos, federalistas e solidaristas (...) Os princípios constitucionais tributários e as imunidades (vedações ao poder de tributar) traduzem reafirmações, expansões e garantias dos direitos fundamentais e do regime federal. São, portanto, cláusulas constitucionais perenes, pétreas, insuprimíveis.

Ives Gandra da Silva Martins (2005, p. 33) afirma de forma didática que “sem prejuízo de outras garantias, todas aquelas elencadas no artigo 150, por serem garantias individuais, são normas imodificáveis”, assim como também ressalta José Eduardo Soares de Melo (2005, p. 185) ao dizer que “no sistema tributário nacional é possível identificar, no rol dos direitos e garantias que constituem o Estatuto dos Contribuintes (arts. 150, 151 e 152), os direitos e garantias que estão amparados pela cláusula pétrea do artigo 60, § 4º, IV, da Constituição”.

Helenilson Cunha Pontes (2005, p. 269) também aborda a problemática e ressalta que os princípios constitucionais tributários são verdadeiras limitações constitucionais ao poder de tributar. Logo, “se as limitações constitucionais ao poder de tributar pudessem ser livremente reduzidas ou suprimidas pelo constituinte derivado, esvaziada estaria sua função de proteção contra o arbítrio estatal”.

Portanto, o princípio do não confisco em matéria tributária, previsto no artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal não pode ser suprimido, sob pena de violação ao artigo 60, § 4º, inciso IV, também da Constituição Federal. Feitas tais considerações, deve-se agora analisar de que forma que o Supremo Tribunal Federal vem interpretando e aplicando o princípio do não confisco em seus julgados, já que este Tribunal possui um papel importante no que se refere à fixação de limites e parâmetros na aplicação do princípio em tela.

4 O POSICIONAMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

De acordo com o texto constitucional, compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe, dentre outras atribuições, processar e julgar originariamente ação direta de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual, bem como processar e julgar ação declaratória de constitucionalidade de lei ou ato normativo federal (artigo 102, inciso I, alínea “a”). Ademais, também compete ao Supremo Tribunal Federal julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida contrariar dispositivo do texto constitucional vigente (artigo 102, inciso III, alínea “a”).

Por outro lado, a dificuldade “a priori” em se afirmar que determinado tributo é ou não confiscatório faz com que o Poder Judiciário, especialmente o Supremo Tribunal Federal, ocupe papel de destaque no que diz respeito ao controle constitucional das normas tributárias, estabelecendo, através de sua atuação, parâmetros e balizas que irão influenciar toda a atividade judicial subsequente.

Cabe ao Judiciário dizer quando um tributo é confiscatório. A regra constitucional, no mínimo, deu ao Judiciário mais um instrumento de controle da voracidade fiscal do Governo, cuja utilidade certamente fica a depender da provocação dos interessados e da independência e coragem dos magistrados, especialmente dos que integram o Supremo Tribunal Federal (MACHADO, 2004a, p. 71).

Neste contexto, verifica-se a importância da atuação do Supremo Tribunal Federal no que diz respeito à análise dos princípios e garantias fundamentais em matéria tributária, pois seja através de controle concentrado ou difuso, toda e qualquer violação ao texto constitucional poderá chegar até a Suprema Corte, ou será por esta decidida em única instância a depender da situação.

Aliás, deve-se ressaltar que trinta e nove por cento dos casos de repercussão geral que se encontram no Supremo Tribunal Federal guardam relação com o direito tributário (VIEIRA, 2013). Por outro lado, estima-se que as ações tributárias existentes nos Tribunais Superiores, especificamente Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça, podem causar um impacto estimado de R\$ 350 bilhões para os contribuintes ou para o fisco, a depender dos resultados dos julgamentos (LÉLLIS, 2013). Logo, conclui-se que a análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, no que diz respeito à vedação de utilização de tributos com efeito confiscatório, se mostra de suma importância.

Através do mecanismo de pesquisa de jurisprudência existente no “site” do Supremo Tribunal Federal foram pesquisados precedentes relacionados à vedação da utilização de tributos com efeito de confisco. A sistematização e, conseqüentemente, a elaboração de comentários acerca dos precedentes irão proporcionar uma melhor visão acerca da relação entre a questão do confisco em matéria tributária e a forma que o Supremo Tribunal Federal, guardião da Constituição, vem interpretando e aplicando a regra prevista no artigo 150, inciso IV, da Carta Magna de 1988.

Feitas tais considerações, pode-se afirmar que um dos principais julgamentos acerca da proibição de tributos com efeito de confisco foi o proferido nos autos da ADC 8-MC, tendo o Supremo Tribunal Federal estabelecido alguns importantes parâmetros, conforme verifica-se através de trecho extraído do acórdão:

A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) – para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público. Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo – resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal – afetar, substancialmente, de maneira irrazoável o patrimônio e/ou rendimentos do contribuinte (STF, Pleno, ADC-MC 8/DF, Rel. Min. Celso de Mello, j. 13.10.1999, DJ 04.04.2003).

Através do trecho reproduzido acima, constata-se que o Supremo Tribunal Federal entende que não se deve analisar o tributo de modo isolado, já que o seu impacto, quando auferido individualmente, não levará necessariamente ao efeito confiscatório. Logo, o estudo deve compreender o tributo objeto de análise e outros que incidam sobre a mesma manifestação de riqueza, bem como se as exações são cobradas pelo mesmo ente político (União, Estados, Distrito Federal ou Municípios).

Utilizando-se de tal parâmetro jurisprudencial, o próprio Supremo Tribunal Federal ao analisar a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.010 entendeu que a utilização de alíquotas progressivas nas contribuições previdenciárias para servidores públicos federais ativos, majoradas de acordo com o rendimento do servidor, podendo chegar até 25% sobre remunerações elevadas, seria inconstitucional por apresentar caráter confiscatório.

No citado julgamento, os Ministros entenderam que os contribuintes da contribuição previdenciária estariam sujeitos não apenas às contribuições previdenciárias, mas também ao Imposto de Renda cuja alíquota pode chegar a 27,5%. Assim, os servidores públicos federais ativos seriam tributados em praticamente metade de seus rendimentos (contribuição + Imposto de Renda), tributos estes devidos ao mesmo ente político, qual seja, a União. Por isso, a alíquota progressiva na contribuição previdenciária, analisada por si só, poderia não violar a Constituição, mas quando a análise é feita em termos globais a inconstitucionalidade seria evidente.

Não obstante as ponderações feitas, entendo que possui inquestionável relevo jurídico a arguição de que as alíquotas progressivas instituídas pela Lei 9.783/1999 – especialmente porque agravadas pelo ônus resultante do gravame tributário representado pelo imposto sobre a renda das pessoas físicas – revestir-se-iam de efeito confiscatório vedado pelo art. 150, inciso IV, da Constituição (STF Pleno, ADI-QO 2.010/DF, Rel. Min. Celso de Mello, j. 13.06.2002, DJ 28.03.2003, p. 62)

Outra questão importante debatida pelo Supremo Tribunal Federal diz respeito à relação entre taxas e o princípio do não confisco. De início, deve-se lembrar que a análise da possível inconstitucionalidade se dá de forma diversa. As taxas, ao contrário dos impostos, possuem caráter contraprestacional, já que através delas remunera-se o ente público por uma atividade especificamente destinada ao contribuinte. Portanto, a verificação do caráter confiscatório da taxa é realizada mediante a comparação entre o custo da atividade pública e o valor cobrado a título de taxa. Se o valor da taxa for desproporcional ao custo da atividade pública, há violação ao princípio do não confisco.

A taxa, enquanto contraprestação a uma atividade do Poder Público, não pode superar a relação de razoável equivalência que deve existir entre o custo real da atuação estatal referida ao contribuinte e o valor que o Estado pode exigir de cada contribuinte, considerados, para esse efeito, os elementos pertinentes à alíquotas e à base de cálculo fixadas em lei. Se o valor da taxa, no entanto ultrapassar o custo do serviço prestado ou posto à disposição do contribuinte, dando causa, assim, a uma situação de onerosidade excessiva, que descaracterize essa relação de equivalência entre os fatos referidos (o custo real do serviço, de um lado, e o valor exigido do contribuinte, de outro), configurar-se-á, então, quanto a esta modalidade de tributo, hipótese de ofensa à cláusula vedatória inscrita no art. 150, inciso IV, da Constituição da República (STF Pleno, ADI-MC-QO 2.551/MG, Rel. Min. Celso de Mello, j. 02.04.2003. DJ 20.04.2006, p-5).

O Supremo Tribunal Federal também analisou a relação entre princípio do não confisco e sua aplicabilidade em relação às multas tributárias. Através de uma interpretação literal do artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal se poderia chegar a conclusão de que o princípio somente se aplicaria aos tributos. Contudo, o Tribunal em diversas ocasiões, entre elas no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.075, reconheceu ser aplicável às multas o princípio constitucional da vedação do uso do tributo com efeito de confisco, sendo que a intensidade da penalidade deve guardar relação de proporcionalidade com a gravidade da ofensa.

Contudo, a pesquisa realizada junto ao “site” do Supremo Tribunal Federal também nos apresenta um aspecto importante e delicado. A Suprema Corte ao partir do pressuposto de que o efeito confiscatório não deve ser analisado de modo individual e abstrato, mas sim mediante análise conjunta de todo o sistema tributário, acaba por ocasionar certas restrições no âmbito de sua análise.

É sabido que em sede de recurso extraordinário não se pode reexaminar matéria fática, conforme Súmula 279 do próprio Supremo Tribunal Federal. Portanto, o Tribunal vem negando provimento a recursos que demandariam por parte dos Ministros reapreciação de matéria de fato contida nos autos, conforme se verifica através de trecho extraído do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 448.432/CE.

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

pontuais do mercado e de conjuntura social e econômica. No caso em exame, o isolado aumento de alíquota do tributo, de 4% para 14% é insuficiente para comprovar a absorção total ou demasiada do produto econômico da atividade privada, de modo a torná-la inviável ou excessivamente onerosa. Para se chegar a conclusão diversa daquela a que se chegou no acórdão recorrido seria necessário o reexame de matéria fática, o que encontra óbice da Súmula 279 do Supremo Tribunal Federal.

Portanto, a análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal evidencia que este órgão traçou diretrizes importantes em relação à aplicabilidade do princípio do não confisco em matéria tributária, quais sejam: a) o caráter confiscatório de determinado tributo não deve ser investigado mediante análise individual, mas sim por meio de análise de toda a carga tributária incidente sobre a mesma manifestação de riqueza e levando-se em consideração todos os tributos nesta situação que são instituídos ou cobrados pelo mesmo ente político; b) o princípio do não confisco também se aplica às multas tributárias; c) no que diz respeito às taxas tributárias, estas só serão inconstitucionais em razão de efeito confiscatório se houve desproporção entre o custo do serviço e o valor cobrado.

Por outro lado, as balizas traçadas pelo Supremo Tribunal Federal também acabaram por restringir a discussão quanto à violação da regra prevista no artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal, já que muitas vezes a análise exigida pela própria Suprema Corte demandaria reapreciação de matéria fática, tornando-a impossível em razão da Súmula 279 do próprio Supremo Tribunal Federal.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conforme ficou demonstrado nas linhas acima, a Constituição Federal de 1988 introduziu em nosso ordenamento jurídico importantes balizas e limites à atividade tributária, entre eles a vedação de tributos com efeito de confisco (artigo 150, inciso IV). Ficou demonstrado que o princípio do não confisco guarda estreita relação com os direitos e garantias fundamentais previstos nos texto constitucional, fazendo com que a tributação excessiva e desmedida seja considerada inconstitucional, justamente por violar direitos e garantias fundamentais, tais como o direito de propriedade, a dignidade humana e o direito de livre iniciativa em matéria econômica.

Sendo assim, justamente pela nítida relação entre princípio do não confisco e direitos e garantias fundamentais, ficou demonstrado que toda emenda constitucional tendente a abolir a vedação do confisco em matéria

tributária deve ser considerada inconstitucional, por se tratar de cláusula pétrea, conforme artigo 60, § 4º, inciso IV, da Constituição Federal.

De outra parte, ficou demonstrada a importância dos precedentes do Supremo Tribunal Federal no que diz respeito ao princípio do não confisco em matéria tributária, já que a jurisprudência acaba por fixar limites e parâmetros para aplicação prática desta importante regra constitucional tributária.

Neste contexto, pode-se citar que o Supremo Tribunal Federal entende que deve-se analisar toda a carga tributária incidente sobre a mesma manifestação de riqueza e exigida pelo mesmo ente político, afastando-se o entendimento de que o tributo deve ser analisado isoladamente. Também restou pacificado que o princípio do não confisco se aplica às multas. Finalmente, em relação às taxas, o Supremo Tribunal Federal entende que deve haver razoabilidade entre o preço do serviço e o valor cobrado em face do contribuinte.

Por fim, ainda no que diz respeito ao posicionamento do Supremo Tribunal Federal, demonstrou-se que os parâmetros adotados pelo próprio Tribunal acabam por prejudicar a própria análise acerca da violação ou não ao princípio do não confisco em determinadas matérias, pois não admite-se reexame de matéria fática quando da análise de recursos extraordinários.

De qualquer forma, o presente trabalho buscou ressaltar a importância do princípio do não confisco em matéria tributária, especialmente, sua relação com os direitos e garantias fundamentais, bem como buscou demonstrar a importância do Supremo Tribunal Federal no que diz respeito à fixação de limites e parâmetros para a aplicação prática em nosso ordenamento jurídico do citado princípio.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*: de acordo com a emenda constitucional n. 53, de 19-12-2006. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

BALBINO, Juliana Lamego. *O princípio do não-confisco no direito tributário brasileiro*. Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado em Direito Empresarial da Faculdade de Direito Milton Campos, como requisito parcial à obtenção do Título de Mestre em Direito. Minas Gerais: Nova Lima, 2007.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BARRETO, Aires F; BARRETO, Paulo Aires. *Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar*. São Paulo: Dialética, 1999.

BORBA, Cláudio. *Direito tributário*. 16. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2004.

BORGES, José Souto Maior. *Revista tributária e de finanças públicas*. 40. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

BRASIL. *Código Tributário Nacional*: Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Congresso Nacional, 1966.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. *Diário Oficial da União*, Poder Legislativo, Brasília, DF, 5 out. 1988. Anexo. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> . Acesso em: 6 out. 2013.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Ação direta de inconstitucionalidade n.º 939-7/DF*. Relator Ministro Sydney Sanches. Publicada em 18 mar. 1994.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Ação direta de inconstitucionalidade n.º 2.010/MC*. Relator Ministro Celso de Mello. Publicada em 12 abr. 2002.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Ação Declaratória de Constitucionalidade n.º 8/DF*, Relator Ministro Celso de Mello. Publicada em 04 abr. 2003.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Ação Declaratória de Inconstitucionalidade n.º 2.551/MG*, Relator Ministro Celso de Mello. Publicada em 20 abr. 2006.

CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. *Confisco tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Limitações ao poder positivo e segurança jurídica. In: *Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica – Pesquisas Tributárias*, v. 11. MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: constituição e código tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Proibição de tributos com efeito de confisco*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Direito constitucional tributário e due process of law*. 2. ed, Rio de Janeiro: Forense, 1986.

DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

LÉLIS, Leonardo. *Questões fiscais na Justiça envolvem R\$ 350 bilhões*. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2013-fev-11/questoes-fiscais-pendentes-stf-stj-envolvem-350-bilhoes2013>>. Acesso em: 25 abr. 2014;

MACHADO, Carlos Henrique. *Princípio de vedação ao efeito de confisco: uma interpretação a partir da redefinição crítica do direito tributário*. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas, Programa de Pós Graduação em Direito, Florianópolis, 2011, 188 f.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004a.

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

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Limitações ao poder positivo e segurança jurídica. In: *Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica – Pesquisas Tributárias*, v. 11. MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

MELO, José Eduardo Soares de. Limitações ao poder positivo e segurança jurídica. In: *Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica – Pesquisas Tributárias*, v. 11. MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário*. 9. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

PONTES, Helenilson Cunha. Limitações ao poder positivo e segurança jurídica. In: *Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica – Pesquisas Tributárias*, v. 11. MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de direito financeiro & direito tributário: doutrina, jurisprudência e legislações atualizadas*. 20. ed. Rio de Janeiro, Renovar, 2007.

SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

TEMER, Michel. *Elementos de direito constitucional*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 16. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

VIEIRA, Victor. *40% dos casos de repercussão geral são da área tributária*. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2013-abr-04/40-processos-repercussao-geral-stf-sao-materia-tributaria2013>>. Acesso em: 25 abr. 2014.

