

REVISTA INTERNACIONAL  
**CONSINTER**  
DE DIREITO

*Publicação Semestral Oficial do  
Conselho Internacional de Estudos  
Contemporâneos em Pós-Graduação*

**ANO IV – NÚMERO VII**

**2º SEMESTRE 2018**

**ESTUDOS CONTEMPORÂNEOS**

REVISTA INTERNACIONAL CONSINTER DE DIREITO, ANO IV, Nº VII, 2º SEM. 2018



**Europa** – Rua General Torres, 1.220 – Lojas 15 e 16 – Tel: +351 223 710 600  
Centro Comercial D’Ouro – 4400-096 – Vila Nova de Gaia/Porto – Portugal

Home page: [www.editorialjurua.com/revistaconsinter/](http://www.editorialjurua.com/revistaconsinter/)  
e-mail: [internacional@jurua.net](mailto:internacional@jurua.net)

**ISSN: 2183-6396**

**Depósito Legal: 398849/15**

**DOI: 10.19135/revista.consinter.0007.00**

**Editor:**

David Vallespín Pérez

Catedrático de Derecho Procesal de la Universitat de Barcelona. Su actividad docente abarca tanto los estudios de Grado como los de Doctorado. Ha realizado enriquecedoras estancias de investigación en prestigiosas Universidades Europeas (Milán, Bolonia, Florencia, Gante y Bruselas).

**Diretores da Revista:**

Germán Barreiro González

Doctor en Derecho por la Universidad Complutense de Madrid. Colaborador Honorífico en el Departamento de Derecho Privado y de la Empresa – Universidad de León (España).

Gonçalo S. de Melo Bandeira

Professor Adjunto e Coordenador das Ciências Jurídico-Fundamentais na ESG/IPCA, Minho, Portugal. Professor Convidado do Mestrado na Universidade do Minho. Investigador do CEDU – Centro de Estudos em Direito da União Europeia. Doutor e Licenciado pela Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra. Mestre pela Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa.

María Yolanda Sánchez-Urán Azaña

Catedrática de Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social de la Facultad de Derecho, UCM, de la que ha sido Vicedecana de Estudios, Espacio Europeo de Educación Superior y de Innovación Educativa y Convergencia Europea.

A presente obra foi aprovada pelo Conselho Editorial Científico da Juruá Editora, adotando-se o sistema *blind view* (avaliação às cegas). A avaliação inominada garante a isenção e imparcialidade do corpo de pareceristas e a autonomia do Conselho Editorial, consoante as exigências das agências e instituições de avaliação, atestando a excelência do material que ora publicamos e apresentamos à sociedade.

REVISTA INTERNACIONAL  
**CONSINTER**  
DE DIREITO

*Publicação Semestral Oficial do  
Conselho Internacional de Estudos  
Contemporâneos em Pós-Graduação*

**ANO IV – NÚMERO VII**

**2º SEMESTRE 2018**

**ESTUDOS CONTEMPORÂNEOS**

Porto  
Editorial Juruá  
2018

## COLABORADORES:

Alice Ribas Dias Bonizzato	Jozélia Nogueira
Alvaro Luiz Travassos de Azevedo Gonzaga	Judith Morales Barceló
Ana Isabel Segovia San Juan	Karine Silva Demoliner
Antonio Felipe Delgado Jiménez	Luigi Bonizzato
Candida Joelma Leopoldino	Luísa Munhoz Bürgel Ramidoff
Carla Benedetti de Oliveira Andrade	Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos
Carla Liliane Waldow Esquivel	Marilene Araújo
Carlos de Fuentes G <sup>a</sup> -Romero de Tejada	Mário Luiz Ramidoff
Diogo Basilio Vailatti	Maritza de la Caridad McCormack Bequer
Dolores Palacios González	Marta Madriñán Vázquez
Edna Raquel Hogemann	Naiara Posenato
Eugênio Facchini Neto	Nilton César da Silva Flores
Flávio de Azambuja Berti	Ricardo Delgado Preti
Francisco Javier Sosa Álvarez	Roberta Maria Costa Santos
Grasiele Augusta Ferreira Nascimento	Roberta Soares da Silva
Héctor Luis Lovera Esquivel	Rodrigo Polanco Lazo
Icaro Reinaldo Teixeira	Tatsiana Ushakova
Jaime Gallegos Zúñiga	Thiago Serrano Pinheiro de Souza
Jesús Víctor Alfredo Contreras Ugarte	Tiago Martínez
José Laurindo de Souza Netto	Vanessa Fontana
Jose María Asencio Gallego	Vinicius Figueiredo Chaves
José Mauricio Conti	

# Integrantes do Conselho Editorial do



**Alexandre Libório Dias Pereira**

Doutor em Direito; Professor da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra.

**Antonio García-Pablos de Molina**

Catedrático de Direito Penal da Universidad Complutense de Madrid

**Carlos Francisco Molina del Pozo**

Doutor em Direito; Catedrático de Direito Administrativo e Diretor do Centro de Documentação Europeia na Universidade de Alcalá de Henares; Professor da Escola Diplomática e do Instituto Nacional de Administração Pública.

**Fernando Santa-Cecilia García**

Profesor Titular de Direito Penal e Criminologia da Universidad Complutense de Madrid

**Ignacio Berdugo Gómez de la Torre**

Catedrático de Derecho Penal en la Universidad de Salamanca

**Joan J. Queralt**

Catedrático de Direito Penal da Universitat Barcelona

**Jordi García Viña**

Catedrático de Direito do Trabalho e Seguridade Social da Universitat de Barcelona

**Manuel Martínez Neira**

Doutor em Direito; Professor Titular da Faculdade de Ciências Sociais e Direito da Universidade Carlos III de Madrid.

**María Amparo Grau Ruiz**

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario – Universidad Complutense de Madrid

**María del Carmen Gete-Alonso y Calera**

Catedrática de Direito Civil da Universitat Autònoma de Barcelona

**Mário João Ferreira Monte**

Doutor em Ciências Jurídico-Criminais; Professor Associado com nomeação definitiva na Escola de Direito da Universidade do Minho; membro integrado do Centro de Investigação de Direitos Humanos da Universidade do Minho e Presidente do Instituto Lusófono de Justiça Criminal (JUSTICRIM).

**Paulo Ferreira da Cunha**

Doutor em Direito; Catedrático da Faculdade de Direito da Universidade do Porto.

## **ESSA OBRA É LICENCIADA POR UMA LICENÇA *CREATIVE COMMONS***

**Atribuição – Uso Não Comercial – Compartilhamento pela mesma licença 3.0 Brasil.**

É permitido:

- copiar, distribuir, exibir e executar a obra
- criar obras derivadas

Sob as seguintes condições:



### **ATRIBUIÇÃO**

Você deve dar crédito ao autor original, da forma especificada pelo autor ou licenciante.



### **USO NÃO COMERCIAL**

Você não pode utilizar esta obra com finalidades comerciais.



### **COMPARTILHAMENTO PELA MESMA LICENÇA**

Se você alterar, transformar ou criar outra obra com base nesta, você somente poderá distribuir a obra resultante sob uma licença idêntica a esta.

– Para cada novo uso ou distribuição, você deve deixar claro para outro, os termos da licença desta obra.

- Licença Jurídica (licença integral):  
<http://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/3.0/br/legalcode>

***Esta revista proporciona acesso público livre e imediato a todo seu conteúdo em ambiente virtual. (www.editorialjurua.com/revistaconsinter)***

## APRESENTAÇÃO

A **Revista Internacional CONSINTER de Direito** é uma publicação de cariz periódico do **CONSINTER – Conselho Internacional de Estudos Contemporâneos em Pós-Graduação** que tem por objetivo constituir-se num espaço exigente para a divulgação da produção científica de qualidade, inovadora e com profundidade, características que consideramos essenciais para o bom desenvolvimento da ciência jurídica no âmbito internacional.

Outra característica dos trabalhos seleccionados para a **Revista Internacional CONSINTER de Direito** é a multiplicidade de pontos de vista e temas através dos quais o Direito é analisado. Uma revista que se pretende internacional tem o dever de abrir horizontes para temas, abordagens e enfoques os mais diversos e, através deste espaço, colaborar com um melhor diálogo académico.

Resultado de um trabalho criterioso de selecção, este volume que agora se apresenta destina-se a todos aqueles que pretendem pensar o Direito, ir além da sua aplicação quotidiana, mas sem deixar de lado o aspecto prático, tão característico das ciências.

# EXTRAFISCALIDADE DOS IMPOSTOS E PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO NO BRASIL

## EXTRAFISCALITY OF THE TAXES AND THE PRINCIPLE OF NON CONFISCATION IN BRAZIL

DOI: 10.19135/revista.consinter.0007.11

*Flávio de Azambuja Bert<sup>1</sup>* – ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2962-7769>

**Resumo:** O artigo pretende analisar as questões decorrentes da utilização extrafiscal dos impostos no Brasil e as consequências resultantes disto diante do direito constitucional da propriedade e do princípio do não confisco, os quais deve ser interpretado de modo sistemático conjuntamente com outras normas constitucionais. O objetivo é identificar as possibilidades de utilização extrafiscal dos impostos como instrumentos de política de desenvolvimento econômico e social.

**Palavras-chave:** impostos, princípio do não confisco, extrafiscalidade dos impostos, metas econômicas, tratamento dos impostos.

**Abstract:** The article intends to analyse the questions about the extrafiscal use of taxes in Brazil and the consequences resulted of this against the constitutional right of property and the principle of non-confiscation, which must be interpreted in a systematic way together with others constitucionals insights. The objective is identify the possibilities of extrafiscal utilization of the taxes as instruments of economic and social development politic.

**Keywords:** taxes, principle of non-confiscation, extrafiscality of taxes, economic's goals, tax's treatment.

### 1 INTRODUÇÃO

A extrafiscalidade é tema atual no direito tributário, sendo objeto de inúmeras considerações em razão de sua importância e do desenvolvimento de seu uso, particularmente com o advento do Estado Social em substituição ao modelo de Estado Liberal a partir do período que sucedeu o final da Segunda Guerra Mundial. Desta forma, a partir do momento em que o Estado passa a assumir maiores atribuições por força das carências e necessidades da sociedade, passa também a socorrer-se de uma série de instrumentos políticos, econômicos e legais para cumprir com tais encargos. Neste sentido, o uso extrafiscal dos tributos ganha destaque e resulta em novas considerações dogmáticas e pragmáticas, cujas considerações são absolutamente importantes.

Sem olvidar a necessidade de levar em consideração diferenças estruturais e funcionais de cada Sistema Tributário em face de nuances próprias dos respectivos

---

<sup>1</sup> Doutor em Direito do Estado pela UFPR, Mestre em Teoria do Direito pela UFSC, Pós-graduado em Direito Tributário e Financeiro pela UFSC, Professor Titular de Direito Tributário da Universidade Positivo, Procurador-Geral do Ministério Público de Contas do Paraná, Ex-Procurador da Fazenda Nacional, Ex-Procurador da União.



ordenamentos jurídicos, o objetivo do presente estudo é apresentar uma análise sintética do uso extrafiscal de tributos no Estado brasileiro contemporâneo, tomando como parâmetro sua aplicação nos chamados “impostos extrafiscais” concentrados no âmbito de competência da União – governo central dentro da estrutura federal de poder político jurídico defendida pela Constituição Federal de 1988 – a partir das demandas impostas ao governo em face das carências sociais da população brasileira.

Por certo, os objetivos de natureza econômica e política influenciam na tomada de decisão em favor da estruturação de um sistema aberto ao alcance de objetivos distintos da simples e irracional arrecadação de recursos financeiros através dos tributos. Todavia, em muitas situações coexistem escopos sociais impostos direta ou indiretamente e que, em meio a todo ambiente conturbado que tem marcado a história recente do Brasil, influenciam também sobremaneira a criação de instrumentos normativos destinados à efetivação da chamada extrafiscalidade tributária.

**O problema consiste** em aferir quais são as possibilidades de uso extrafiscal dos impostos no Brasil atual, quais objetivos econômicos e sociais podem ser atingidos através de instrumentos contemplados na legislação tributária e como viabilizar seu alcance efetivo.

Desta forma, **o que se pretende demonstrar neste artigo** são as possibilidades abertas ao legislador de utilizar os impostos no Brasil como instrumentos para o desenvolvimento econômico e social, estimulando aumento do nível de emprego, protegendo interesses dos consumidores, regulando mercados de câmbio e equilibrando a política de importações e exportações em benefício dos interesses do país, consoante definido no planejamento macroeconômico. Dadas as possibilidades abertas pelas disposições da Constituição Federal de 1988, cabe ao legislador em sua atividade de regulamentação tributária identificar os caminhos a seguir e utilizar de instrumentos próprios na legislação dos chamados impostos extrafiscais a fim de que tais escopos sejam alcançadas por meio de uma legislação tributária mais inteligente tornando viável o alcance dos tais objetivos extrafiscais. É o que se pretende apresentar abaixo.

## 2 EXTRAFISCALIDADE E ESTADO SOCIAL

Ao falar-se em Estado Social remonta-se à ideia surgida no pós-guerra e inspirada na chamada República de Weimar, consoante indicado por Antônio Wolkm<sup>2</sup> e segundo a qual deve o Estado suprir diretamente as necessidades sociais da população empobrecida e marginalizada nas mais diferentes áreas tais como educação, saúde, cultura, assistência social etc. A questão que se apresentou então foi identificar as origens de onde preveriam os recursos financeiros necessários para tanto. Num primeiro momento, a resposta lógica pareceu ser através da arrecadação de tributos. Ocorre que com o passar do tempo percebeu-se que estes mesmos tributos poderiam ser utilizados não apenas como fonte de financiamento direto dos gastos do Estado, senão também como instrumentos de política colocados à disposição do governo para que algumas destas mesmas finalidades sociais pudessem ser atingidas.

---

<sup>2</sup> WOLKMER, Antonio Carlos (Org.). **Fundamentos de História do Direito**. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2002. 429p.

Neste sentido, o uso extrafiscal do tributo significa o alcance de fins distintos dos meramente arrecadatórios mediante o exercício das competências tributárias – poder de criar e alterar tributos – outorgadas pela Constituição Federal às pessoas políticas União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios, isto num Estado Federal como o brasileiro, sem descuidar da concentração de poder legislativo e arrecadador presente em Estados unitários. Assim, passou a ser possível através do exercício das competências (poderes limitados, prerrogativas) tributárias outorgadas às pessoas jurídicas de direito público mencionadas, atingir objetivos relevantes de natureza social, econômica e até mesmo política. As palavras de Aliomar Baleeiro<sup>3</sup> sobre a matéria são elucidativas:

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

Na mesma linha de raciocínio e parafraseando Paulo de Barros Carvalho<sup>4</sup> é possível definir a extrafiscalidade como a utilização de um tributo com o fim de prestigiar certas situações tidas como social, política ou economicamente valiosas, atingindo assim objetivos distintos daqueles arrecadatórios a fim de preservar valores importantes, em razão do que o legislador dispensa tratamento mais confortável ou menos gravoso nalgumas situações e mais oneroso em outras. Poder-se-ia até afirmar que o princípio inspirador deste uso extrafiscal do tributo é um daqueles princípios genéricos do Direito Público, aplicável não só ao Direito Tributário, mas também ao Direito Administrativo, Financeiro, Penal, qual seja, a “supremacia do interesse público sobre o particular” sem desconsiderar-se outro princípio relevante, qual seja, “a indisponibilidade de referida supremacia”, ainda que com eventuais críticas aos mesmos surgidas na doutrina mais contemporânea.

Assim, sempre que interesses da comunidade como um todo estejam sob discussão, os interesses particulares deverão ceder espaço a fim de que os primeiros sejam preservados e com isto a segurança da sociedade como um todo seja resguardada. Isto se dá por exemplo, no que se refere ao combate ao desemprego ou à preservação do nível de emprego, à utilização racional da propriedade a fim de que a mesma cumpra com sua função social, à preservação do meio ambiente e de condições fitossanitárias mínimas para a sobrevivência do homem, à preservação da saúde das populações urbana e rural, à segurança pública, ao desenvolvimento da indústria, aos interesses individuais, coletivos e difusos dos consumidores, ao aumento do saldo da balança comercial no comércio exterior, ao estímulo ou desestímulo às importações, ao exercício do poder de polícia sobre o mercado financeiro, ao monitoramento e controle do câmbio e das operações de grandes investidores etc. Todos estes objetivos, distintos do simples escopo arrecadatório consubstanciado pela ob-

<sup>3</sup> BALLEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 576.

<sup>4</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

tenção desenfreada de recursos públicos para financiar grandes obras e investimentos do Estado, podem ser alcançados ou, ao menos, facilitados e instrumentalizados mediante a utilização racional dos tributos, particularmente dos impostos, cuja receita não está vinculada nos termos da consagrada classificação de Geraldo Ataliba<sup>5</sup> nos termos já expostos antes.

A crise atravessada atualmente pelo Estado Social de que são exemplos os reiterados casos de corrupção com somas astronômicas de recursos públicos desviados através de práticas nada republicanas resultantes da atuação conjunta de agentes públicos e grandes grupos empresariais, associados que estão com vistas a beneficiamentos indevidos em contratos públicos, superfaturamentos de obras, formação de cartéis e práticas de sobre-preço para utilização no financiamento ilegal de campanhas políticas e enriquecimento sem causa dos próprios agentes, as sucessivas crises econômicas decorrentes de contextos conjunturais ou de ações mal planejadas sob as perspectivas fiscal e macroeconômicas, as mazelas nas áreas de segurança pública notadamente em países periféricos como Brasil e repúblicas africanas e os déficits orçamentários dos regimes de previdência social, impõem uma atuação mais bem planejada sob o ponto de vista da gestão pública. Não há como descurar de cuidados especiais nas duas pontas do chamado orçamento público: despesas e receitas nos termos do defendido pela doutrina contemporânea<sup>6</sup>.

Com efeito, se por um lado urge cuidados especiais por parte dos Estados no que diz respeito à contenção de gastos extravagantes e de legitimidade dúbia, a revisão de diferenças discriminatórias e injustificáveis quanto à benesses previdenciárias em favor de poucos em detrimento da maioria, por outro há que se olhar também como mais cuidado para as receitas públicas, notadamente aquelas de origem tributária, as quais representam a maior porção dos recursos guindados ao financiamento dos gastos públicos. E um maior cuidado não pode ser confundido com simples aumento desenfreado da arrecadação, o que passa inclusive a ser indesejável a partir de determinado nível considerando as limitações contributivas dos cidadãos e das empresas. Tal cuidado passa inevitavelmente por redesenhar a teia arrecadadora do Estado, o que impõe um uso mais inteligente dos instrumentos normativos que regem a criação e cobrança de tributos, particularmente dos impostos cuja interface com a chamada extrafiscalidade é maior, consoante restará demonstrado a seguir.

### 3 USO EXTRAFISCAL DE IMPOSTOS NO BRASIL E SUA APLICAÇÃO NA ESPÉCIE “IMPOSTO”

Num sistema jurídico-tributário como o brasileiro, estruturado que está sobre uma divisão territorial de poder político com a coexistência de diferentes governos vale dizer, diferentes pessoas políticas responsáveis cada qual por uma parcela de

---

<sup>5</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5 ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 117: “Quando, pois, indagamos se a h.i. de um tributo consiste ou não numa atividade estatal, estamos desempenhando tarefa jurídica; estamos buscando situá-lo num destas categorias: tributo vinculado ou não vinculado. E, na lei – e só nela – está a consistência da h.i. (...) A consistência da h.i. é que permite classificar os tributos em vinculados e não vinculados a uma atuação estatal. Se a h.i. consistir numa atuação estatal, o tributo será uma taxa ou contribuição (tributo vinculado); se consistir em outro fato qualquer, o tributo será não vinculado (imposto)”.

<sup>6</sup> FERREIRA, Eduardo Marcial. **Manual de direito financeiro e tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

competências materiais e legislativas a teor do que está disposto na Constituição Federal de 1988, há que se observar que também no que toca à instituição e arrecadação de tributos, há diferenças importantes com reflexo direto para a extrafiscalidade<sup>7</sup>.

De fato, ao tratar-se genericamente do tema “tributos”, se está abarcando aqui diferentes institutos, diferentes espécies, cada qual com características próprias embora todas ajustadas ao conceito e significado do que seja um tributo, assim entendido como uma obrigação pecuniária, instituída através de lei nos termos do que dispõe a Constituição Federal do Brasil, cujo escopo não é sancionar a prática de ato ilícito do cidadão e que deve ser arrecadado por pessoa jurídica de direito público nos estritos termos e vinculações do que está posto pela respectiva lei instituidora<sup>8</sup>.

Consideradas as diferenças funcionais e até estruturantes de outros Estados em que as chamadas espécies tributárias são diversas em quantidade, sentido, denominação e destinação dos recursos, e tomando como parâmetro a doutrina tradicional de Geraldo Ataliba<sup>9</sup>, é possível afirmar que no Brasil os tributos dividem-se em dois grandes grupos a saber: tributos vinculados e tributos não vinculados. O parâmetro diferenciador consiste basicamente na amarração quanto à aplicação dos recursos arrecadados com o tributo de modo que existem alguns cuja lei instituidora já define aonde e como devem ser gastos os recursos que vierem a ser arrecadados, tais como as taxas, as contribuições de melhoria e as contribuições sociais; o outro grupo vincula-se à categoria em que não é dado à lei criadora carimbar o destino da aplicação do produto que vier a ser arrecadado, cabendo tal definição às leis orçamentárias anuais, isto porque parte-se de uma premissa segundo a qual as prioridades de aplicação de recursos quanto às necessidades públicas são variáveis de ano para ano, razão pela qual não se poderia aceitar um engessamento prévio quanto à aplicação do produto. Pertencem a tal categoria os impostos.

E justamente em razão das características ínsitas à espécie tributária “imposto”, em que o produto arrecadável não se sujeita a uma fixação definitiva e *a priori* dada pela lei instituidora<sup>10</sup>, que a ele amolda-se mais facilmente a possibilidade de utilização com fins extrafiscais. Da mesma forma, o fato de que no Brasil a espécie tributária “imposto” incide sempre sobre situações, fatos ou estados de fato, indicativas da existência de capacidade econômico-contributiva dos sujeitos passivos, é que aos exemplares desta espécie viabiliza-se a efetivação de inúmeras políticas públicas voltadas à realização de objetivos sociais e econômicos nas mais diferentes áreas da atuação das pessoas físicas e jurídicas, incentivando ou reprimindo condutas, estimulando ou dificultando o desenvolvimento de mercados, ensejando ou inviabilizando atos e negócios jurídicos.

Desta forma, é nos impostos que se viabiliza a instrumentalização de medidas voltadas à concretização de ações e políticas de governo, tais como o estímulo às importações, o maior controle sobre o mercado financeiro, o desestímulo à preservação de imóveis sem qualquer utilização por parte de seus proprietários, o combate ao

<sup>7</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

<sup>8</sup> DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

<sup>9</sup> ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

<sup>10</sup> DERZI, Misabel Abreu; COELHO, Sacha Calmon Navarro; THEODORO JR, Humberto. **Direito tributário contemporâneo**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

desemprego<sup>11</sup>. Como os impostos incidem sobre todas estas atividades de natureza econômica indicadoras de capacidade contributiva, bem como sobre todas as outras manifestações, ainda que presumidas, de tal capacidade tais como a venda de mercadorias, a industrialização de produtos que poluam o meio ambiente, a exportação de bens e serviços, a propriedade de veículos automotores, a prestação de serviços técnico-profissionais, a contratação de apólices de seguro, a comercialização de planos de previdência complementar, a eles viabiliza-se a concatenação de meios extrafiscais nas respectivas normas estruturantes. Neste sentido, o Poder Público pode dotar a legislação específica dos impostos que oneram tais atividades de modo tal a orientar e até mesmo levar os contribuintes a se conduzirem de modo a realizar a política planejada para tais setores. Em alguns casos, a situação chega muito próxima até mesmo de uma indução por parte do Estado. Evidentemente, sem pretender aqui iniciar uma discussão político-ideológica ou à barreiras contra a liberdade de iniciativa, o que obviamente está fora de cogitação em trabalho desta natureza, nem tampouco com a pretensão de realizar um estudo científico de natureza econômica ou sociológica, a verdade é que todas estas situações podem e devem ser contempladas pelo Estado e pelos órgãos de governo (Executivo e Legislativo) como formas de criar um sistema tributário não apenas mais justo como também mais coerente, inclusive sob a perspectiva do estímulo às políticas públicas.

Não há que se desconsiderar, porém, situações nas quais é possível também aferir objetivos extrafiscais por trás de normas específicas sobre outras espécies tributárias, tais como as contribuições especiais. A propósito do assunto, lembre-se sem a pecha de repetição cansativa algumas posições doutrinárias a respeito da natureza jurídica das contribuições especiais, entendendo muitos autores tratar-se em verdade de simples impostos nalguns casos e taxas noutros, pelo que não constituir-se-iam em espécie autônoma. Rememorando as posições de respeito firmadas por Humberto Ávila<sup>12</sup> e por Hugo de Brito Machado Segundo<sup>13</sup> em suas obras, não se pode aceitar a utilização absoluta de uma classificação baseada em construções científicas anteriores ao atual regime constitucional de 1988, ainda que se reconheça e de modo algum se desmereça o irretocável trabalho de Geraldo Ataliba<sup>14</sup>. A despeito disso, a divisão do gênero “tributo” no Brasil em dois grandes grupos consoante já indicado acima – vinculados e não vinculados – parece adequada aos fins da presente pesquisa.

Como ilustração deste uso extrafiscal dos impostos, observe-se o que ocorre com os aqueles que gravam a propriedade no Brasil, vale dizer, os impostos que tributam única e exclusivamente a propriedade, tais como o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) e o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) os quais podem sofrer uma progressividade no tempo, tendo aumentadas suas alíquotas ano após ano a fim de estimular o proprietário do bem objeto da tributação a dar um uso social ao imóvel ou aliená-lo para que outrem o faça, sob pena de sofrer a repercussão do aumento da tributação. Também o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) possui função extrafiscal, sobretudo porque através do aumento de suas alíquotas é possível desestimular investimentos no mercado finan-

<sup>11</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

<sup>12</sup> ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004.

<sup>13</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Contribuições e federalismo**. São Paulo: Dialética, 2005.

<sup>14</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

ceiro canalizando assim os recursos disponíveis para que sejam investidos diretamente na produção; referido imposto tributa também operações de câmbio, pelo que pode ser usado de modo a desestimular a procura por moeda estrangeira na medida em que torne mais onerosa sua aquisição em razão de tributação mais elevada. A extrafiscalidade pode dar-se ainda em relação aos impostos aduaneiros, tudo conforme as regras estabelecidas no art. 153, § 1º e no art. 150, § 1º, ambos da Constituição de 1988, os quais serão destacados à frente, posto que aplicáveis também ao IPI e demais impostos extrafiscais.

Com base em tais afirmações talvez fosse possível entender que a extrafiscalidade é corolário do Estado Social e tem por missão criar condições para que o Poder Público tenha facilitada sua tarefa de preservar alguns valores que são muito caros à sociedade, cuja realização é de fundamental importância, sobretudo como forma de satisfazer ao interesse público que sempre deve preponderar sobre o interesse privado. Tal escopo é fim do Estado e também o meio para o desenvolvimento efetivo de um Estado de Direito que realize a justiça fiscal. Evidentemente, há parâmetros para a realização destes fins, todos muito bem definidos na Constituição Federal do Brasil de 1988, geralmente sob a forma de enunciados conhecidos como “Princípios Constitucionais Tributários” ou “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”. Isto considerado, é possível afirmar que a extrafiscalidade foi objetivada pelo legislador constituinte brasileiro, tanto que o mesmo previu regras específicas para estimular seu uso, contudo sempre guardados o respeito e adequação ao Sistema Tributário como um todo, donde surgirem questões muito interessantes quando se contrapõe por exemplo, o uso extrafiscal do imposto ao chamado Princípio do Não confisco, aspecto este a ser tratado mais adiante.

#### 4 A EXTRAFISCALIDADE, O IPI E LIMITES CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

Avançando um pouco para a aplicação do uso extrafiscal no que se refere ao imposto sobre produtos industrializados, respeitando-se ainda a delimitação do assunto no que toca ao Sistema tributário brasileiro, observe-se que a partir do regimento desenhado na Constituição Federal de 1988, particularmente os arts. 153, § 1º e 150, § 1º<sup>15</sup>, cabe principalmente à União enquanto expressão personalizada do governo central utilizar a legislação tributário como instrumento de política extrafiscal, embora não se neguem as possibilidades de sua aplicação também pelos governos estaduais e locais notadamente o ICMS – imposto que tributa dentre outros fatos, a circulação de mercadorias – e o IPTU – imposto que tributa a propriedade imobiliária urbana.

A propósito das possibilidades de aplicação da extrafiscalidade pela União, há um destaque especial no que se refere ao chamado Imposto sobre Produtos Industrializados, conhecido pela sigla IPI, o qual possui duas hipóteses de incidência a

<sup>15</sup> CONSTITUIÇÃO FEDERAL DO BRASIL DE 1988: “**Art. 153, § 1º** É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incs. I, II, IV e V”.

**Art. 150, § 1º** A vedação do inc. III, ‘b’, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inc. III, ‘c’, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III e 156, F”.

saber: a) a importação de produtos industrializados quando de sua entrada no território nacional; b) a venda de produtos industrializados por estabelecimento industrial ou equiparado a industrial instalado no Brasil. Necessário analisar os aspectos inerentes a estas duas hipóteses de incidência com o auxílio da lição sempre precisa do professor José Roberto Vieira<sup>16</sup>, bem como a amplitude do termo industrialização para os fins da primeira hipótese de incidência do IPI. Desde já, ressalte-se que a tributação não recai sobre a produção propriamente dita, a não ser de modo indireto; o fato tributado é a venda do produto industrializado de modo que enquanto não efetivada esta, ainda que já encerrado processo fabril não haverá incidência da norma instituidora do imposto. O fato que se sujeita à norma de incidência do imposto em questão é a saída do produto industrializado do estabelecimento industrial, vale dizer a “saída jurídica” e não a meramente física, pelo que não é nem a produção do bem nem tampouco sua saída física mediante transporte que levam à tributação, mas sim a circulação econômica representada pela transferência de propriedade mediante alienação prévia. É com a efetivação da compra e venda do produto industrializado mediante a emissão da correspondente nota fiscal que haverá o nascimento da relação jurídico-tributária entre o sujeito ativo (no caso a União) e o sujeito passivo (no caso o estabelecimento industrial ou equiparado a industrial). No que tange a este imposto, a União assume conjuntamente a competência para instituição do tributo nos termos do art. 153 da Constituição brasileira de 1988<sup>17</sup> bem como a capacidade para proceder à respectiva arrecadação.

Consoante José Casalta Nabais<sup>18</sup> separa de modo muito nítido dois momentos, confundidos reiteradas vezes: a) o da instituição (criação) do tributo mediante lei; b) o da exigência de um tributo já criado, o que se dá posteriormente a tal criação, baseado na lei e em regulamentos administrativos. Para ele, há dois conceitos cujo conjunto nos dá a ideia do que se entende por competência tributária que não se confunde com a simples capacidade tributária ativa: competência tributária é prerrogativa regulamentadora de um lado e capacidade arrecadatória de outro. Esta última relativa à atribuição da sujeição ativa para cobrar o tributo e exercer o papel de credor na relação jurídica.

O imposto em epígrafe também tributa a venda de produtos industrializados nacionais, sendo justamente este o núcleo da segunda hipótese de incidência, qual seja, “vender produtos industrializados”. Observe-se portanto que não basta o produto ser industrializado para surgir a relação jurídica entre o sujeito ativo (a União) e o sujeito passivo (a indústria); há necessidade de que tal produto seja vendido, pelo que é necessária uma operação de venda, um negócio jurídico que transfira a propriedade, o poder de disposição sobre o produto. Isto implica em que a mera saída física do produto não configura fato tributável de forma tal que quando o produto sai fisicamente da fábrica para o armazém não há que se falar em concretização da hipótese de incidência do IPI, posto que inexistente qualquer negócio jurídico que houvesse eventualmente transferido a propriedade dos produtos.

Ressalte-se aqui a amplitude atribuída pela norma instituidora do imposto ao termo industrialização, o que acarreta a obrigação de que não apenas estabelecimen-

<sup>16</sup> VIEIRA, José Roberto. *IPI: a regra-matriz de incidência*. Curitiba: Juruá, 1993. 136p.

<sup>17</sup> CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988: “**Art. 153.** *Compete à União instituir impostos sobre: (...) IV – produtos industrializados*”.

<sup>18</sup> NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1998.

tos industriais assumam a posição de contribuintes do IPI, mas também outros, equiparados pela norma a industriais no sentido de que a legislação instituidora do imposto estende significativamente a abrangência dos fatos jurídicos indicativos de capacidade contributiva sujeitos à incidência do IPI. A hipótese de incidência do IPI contempla como industrialização qualquer operação de que resulte alteração da natureza, do funcionamento, da utilização, do acabamento ou da apresentação do produto. O objetivo do legislador infraconstitucional foi o de estender a incidência da norma sobre todos aqueles fatos praticados por pessoas jurídicas ou firmas individuais, constituídas sob a forma de empresa que, utilizando máquinas e tecnologia própria ou de terceiros e matérias-primas ou produtos semiacabados ou já prontos, criem novos produtos, modifiquem seu uso ou simplesmente prolonguem sua vida útil através da substituição de peças ou de reparos outros, necessários para o seu bom funcionamento. Desta forma, todas as atividades exercidas por tais estabelecimentos que se enquadrem na materialidade da norma instituída pelo legislador ordinário, vale dizer que se subsumam à hipótese de incidência do IPI, concretizando as situações descritas de modo genérico, condicional e meramente hipotético pelo legislador, sujeitarão o estabelecimento responsável pela ocorrência de tal situação ao pagamento do imposto correspondente, quando da venda – transferência da propriedade mediante negócio jurídico próprio – do “produto industrializado”, já que não é suficiente a simples industrialização nos termos do que já fora exposto anteriormente.

É possível dizer que há um grande número de ações e intervenções procedentes da ação humana direta ou do uso de máquinas e equipamentos que podem agir sobre insumos, matérias-primas ou mesmo produtos acabados para os fins de lhes modificar a natureza, transformando-os em bens diferentes, com composição química distinta, ou ainda, mantendo a mesma composição físico-química, porém lhe alterando a finalidade, por exemplo, mediante a mudança da forma em que se apresente o bem perante os olhos e usos humanos. Assim é que, analisando a norma de incidência do IPI conforme previsão legislativa constante da lei instituidora do imposto e do Código Tributário, as palavras do professor José Roberto Vieira<sup>19</sup> são oportunas. Para ele, é possível afirmar que “... em termos infraconstitucionais, industrializar consiste em modificar a natureza, o funcionamento, a utilização, o acabamento, a apresentação ou a finalidade, ou aperfeiçoar para o consumo”.

Sem o condão de esgotar o assunto cabe mencionar os cinco diferentes significados da expressão “industrialização” para os fins de incidência do IPI, bem como a afirmação de que referido imposto incidirá em todas as operações de venda quanto a “produtos” objeto de qualquer um destes cinco fatos, considerados pela lei como “industrialização” ou atividades equiparadas a tal: a) *transformação* (atividade consistente no conjunto de operações fabris executadas por pessoas, máquinas ou a conjugação de ambas no âmbito do estabelecimento industrial que exerce sobre insumos e/ou matérias-primas para a obtenção de uma espécie nova, diferente de qualquer dos itens utilizados; b) *beneficiamento*: atividade relativa à utilização de meios, tecnologia, máquinas e/ou mão de obra que resulta na modificação, aperfeiçoamento ou alteração do uso ou do funcionamento do bem objeto do processo fabril; c) *montagem*: atividade consistente na reunião de produtos ou peças para formação de outro, completamente diferente, mas que não é resultado da transformação dos insumos (peças) utilizadas no processo fabril, mas sim do simples acoplamento

<sup>19</sup> Ob. cit., p. 95.



dos mesmos; d) *condicionamento*: operação representada pela alteração do produto decorrente da simples embalagem que passa a envolvê-lo, mesmo sem a sua transformação, mudança de qualidade ou de uso; e) *recondicionamento*: atividade equiparada a industrial que resulta da troca de peças e serviços de manutenção e recuperação de peças ou equipamentos deteriorados ou depreciados pelo uso contínuo que esteja afetando sua produtividade e/ou rendimento.

A partir do que está expresso no art. 153, parágrafo 1º da Constituição brasileira de 1988 já mencionado acima, o chamado Imposto Sobre Produtos Industrializados assume função importante não apenas em relação à arrecadação de recursos para financiar os cofres públicos senão também como instrumento de política econômica e até social<sup>20</sup>, através do qual o Estado pode atender a políticas importantes. Isto se deve também à extensão dos fatos passíveis de tributação pelo imposto, o que gera um efeito significativo na economia do país e, por via de consequência, em todos os âmbitos da sociedade: custos para as empresas, consumo da população, oferta de empregos etc. O principal meio para tanto é a alteração para mais ou para menos das alíquotas incidentes sobre os diferentes produtos. Mas não somente pelas variações de alíquotas será possível ao governo promover políticas extrafiscais mediante o uso do instrumento tributário. Há um leque variável de medidas, as quais poderiam até constituir um plano maior de desenvolvimento do Estado brasileiro. Num raciocínio breve, sem maiores ponderações de causa e efeito, seria possível imaginar a mudança dos valores das bases de cálculo sobre as quais aplicam-se as antes mencionadas alíquotas. Integrando também o aspecto quantitativo da hipótese de incidência do imposto, a base de cálculo juntamente com a alíquota será responsável pela resposta a ser dada pela norma tributária impositiva à pergunta importantíssima: Quanto se deve pagar de imposto? – Evidentemente que alterando o valor da base de cálculo, será afetado diretamente o valor do tributo devido, o que pode ser utilizado como mecanismo de implementação da política extrafiscal visada pelo governo, consoante será demonstrado mais à frente.

Ainda a concessão de diferimentos representa medida hábil à condução do uso extrafiscal do IPI. Imagine-se que o objetivo do governo seja o de desenvolver um determinado setor da economia, ativando negócios, movimentando maiores quantidades de recursos, ampliando o número de postos de trabalho à disposição da demanda por empregos em face do grande número de desempregados no país, enfim, o governo pretende facilitar o aumento da produção e venda de determinados produtos mediante a concessão de benefícios às empresas produtoras. Por outro lado, é sabido que o ônus tributário pesa de maneira considerável para as indústrias de modo tal que, muitas delas acabam acumulando dívidas e mais dívidas em razão da repercussão gerada pelos débitos tributários. Outras, para não atrasar seus compromissos com o Fisco sacrificam outras despesas, utilizando seu capital de giro para honrar impostos, taxas e contribuições. Ora, nada mais legítimo do que o governo inclusive sob a ótica teórico-científica, numa situação de crise em que o desemprego aumenta consideravelmente e o PIB do país decresce em ritmo perturbador, conceda um prazo maior para que as indústrias – ou parte delas – pague os débitos correspondentes ao IPI incidente sobre suas vendas de produtos industrializados. É justamente o diferimento de que se está tratando; uma verdadeira carência para a quitação

---

<sup>20</sup> BOTALLO, Eduardo Domingos. **Fundamentos do IPI**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

do débito tributário, o qual, gerado hoje por exemplo, somente será quitado dentro de três ou seis meses, conforme vier a estabelecer a norma concessiva do benefício.

Em se tratando de tributo não cumulativo vale dizer, aquele que incide uma única vez sobre a mesma base financeira, evitando-se assim o efeito cascata mediante a compensação numa operação de venda do imposto já recolhido nas operações anteriores com o valor a ser recolhido, o que decorre do sistema de débitos e créditos do IPI, equivalente àquele existente para fins de ICMS, será possível ao Fisco estabelecer um programa de concessão de créditos presumidos do IPI, na verdade créditos a que o contribuinte não faria jus, mas dos quais gozará em razão de atribuição normativa, justificada em razão de metas extrafiscais visadas pelo Estado como por exemplo, aquelas referidas acima. Assim, imagine-se que manter um saldo positivo da balança comercial é conveniente para o país, o que efetivamente é verdade. Ora, tal saldo só é passível de ocorrer se as indústrias brasileiras aumentarem seus volumes de vendas ao exterior. Este objetivo pode ser estimulado pelo Fisco de algumas formas diferentes: a) mediante uma tributação menor sobre as exportações (observe-se que há imunidade do IPI para vendas ao exterior, conforme previsto no texto do art. 153 da Constituição Federal do Brasil de 1988); b) através de subsídios financeiros para empresas exportadoras; c) com a abertura de linhas especiais de financiamento para a exportação; d) através do uso de outros benefícios fiscais para os exportadores, por exemplo, créditos presumidos para o IPI sobre a parcela de bens não exportados e vendidos no país ou mesmo para serem usados na compensação de outros tributos federais no caso da indústria exportar praticamente toda sua produção.

No que diz de perto a direitos sociais, a preservação do nível de emprego ou sua expansão é preocupação constante do governo em razão do crescimento populacional ainda que desacelerado, da informatização das rotinas de trabalho, da robotização das indústrias e das constantes crises econômicas que vez ou outra abalam os diferentes Estados, nalguns de forma crônica. Não é diferente no Brasil. Contudo, dentre outras medidas que podem ser tomadas no sentido de reduzir o desemprego ou até mesmo para que novos postos de trabalho sejam criados é a utilização da tributação por via do IPI, inclusive nos termos e da forma expostos acima. Reduzindo-se as alíquotas do imposto incidentes sobre a venda de produtos industrializados – o que invariavelmente ocorre quando a indústria automobilística ameaça promover demissões em massa – ou criando-se créditos presumidos do imposto para alguns tipos de indústrias será possível contornar esta questão tão sensível nos dias atuais.

Sob a ótica das diferenças regionais especialmente em país tão desigual como o Brasil em que há bolsões de miséria e ilhas de prosperidade, o desenvolvimento de uma determinada região é passível de ser estimulado mediante a concessão de isenções periódicas<sup>21</sup> ou permanentes para eventuais indústrias que venham a instalar parques fabris em áreas. Bens serão produzidos e vendidos, investimentos em infraestrutura serão feitos, a renda da região sofrerá um acréscimo, empregos serão criados, o dinheiro circulará no comércio e o próprio Fisco acabará arrecadando mais com o acréscimo no consumo (ICMS), nos serviços (ISS), nas fontes pagadoras (contribuições previdenciárias), na renda (IR) etc.

Pensando num outro viés qual seja, a proteção ambiental<sup>22</sup>, torna-se viável pensar em dotar a legislação do IPI de artifícios tais que conduzam à adoção de

<sup>21</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

<sup>22</sup> NOGUEIRA, Alberto. *Os limites da legalidade tributária no Estado democrático de direito*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

comportamentos determinados por parte dos estabelecimentos industriais contribuintes do imposto. Assim por exemplo, pense-se num ramo de atividade industrial altamente poluidor de nascentes de água e de todos os ecossistemas que estejam à volta do(s) parque(s) fabril(is). Não seria tão absurdo pensar em medidas de estímulo à mudanças do processo de produção que implicassem em redução dos efeitos danosos ao meio ambiente (água, ar, solo) mediante por exemplo, a criação de créditos presumidos do imposto e de diferimentos para o pagamento do mesmo nos casos de empresas que adquirissem novas máquinas e equipamentos e adotassem novas tecnologias que estivessem de acordo com tal política; poder-se-ia pensar também numa tributação progressiva de acordo com os danos diretos ou indiretos causados ao meio ambiente como por exemplo alíquotas maiores para automóveis responsáveis pela emissão de um maior número de partículas poluidoras em por cada quilômetro rodado; ou ainda, alíquotas menores do imposto em relação aos veículos mais econômicos que consumissem menos combustível e portanto implicassem em menor devastação do solo e de áreas produtoras do combustível, seja álcool ou gasolina. Todas estas situações dão conta de exemplos nos quais o imposto sobre produtos industrializados é utilizado com vistas a fins distintos da simples voracidade fiscal, tão importantes para o Estado quanto a arrecadação de recursos públicos para o financiamento de obras e serviços. Verdade que há limitações constitucionais a serem consideradas, ainda que diante de alguma flexibilização quando se pensa em uso extrafiscal de tributo. Ressalte-se que a própria Constituição brasileira de 1988 ao definir a *Estrita Legalidade Tributária* como princípio e grande limitação ao poder de tributar do Estado consoante o art. 150, I<sup>23</sup> abriu a possibilidade de que para fins de IPI e demais impostos extrafiscais seja possível a alteração de suas alíquotas por ato do Poder Executivo, ainda que sujeito aos limites da lei vale dizer, as alíquotas mínimas e máximas dentro de cujo intervalo o governo pode ao sabor de sua política econômica e interesses arrecadatórios ou extrafiscais proceder a mudanças, cujo resultado nunca poderá ultrapassar o teto da alíquota ou rebaixar-se aquém do piso de alíquota definidos na lei.

Todavia, a maior ordem de questionamentos pode advir do chamado Princípio do Não Confisco à luz da garantia constitucional ao direito de propriedade, elevada que está à categoria de limitadora da atividade arrecadatória do Estado contra o cidadão, o que demanda um pouco mais de ponderação e vagar para extrair-se conclusões, o que se pretende apresentar na sequência.

## 5 PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO E EXTRAFISCALIDADE:

Ao tratar de qualquer tema concernente à atividade tributária do Estado não há como desconsiderar o direito de propriedade, o qual no Brasil decorre inclusive de previsão na Constituição Federal de 1988<sup>24</sup> e elevado pelo constituinte à condição de direito individual fundamental, embora limitado consoante já observado anterior-

---

<sup>23</sup> CONSTITUIÇÃO FEDERAL DO BRASIL DE 1988: “**Art. 150.** *Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça*”.

<sup>24</sup> CONSTITUIÇÃO FEDERAL DO BRASIL DE 1988: “**Art. 5º.** *Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...) XXII – é garantido o direito de propriedade*”.

mente<sup>25</sup>. Trata-se de questão controversa na medida em que leva a uma aparente antinomia: de um lado o direito do Estado de arrecadar tributos visando o financiamento dos gastos públicos; de outro a garantia constitucional de que a propriedade dos cidadãos não pode ser confiscada pelo Poder Público, salvo as hipóteses excepcionais como por exemplo, as terras utilizadas para o plantio de psicotrópicos e as armas e instrumentos usados para a prática de crimes tipificados pelo Código Penal e legislação penal extravagante.

De fato, a propriedade constitui-se em direito premente dos cidadãos, particularmente em Estado Democrático de Direito<sup>26</sup> como é o caso do Brasil. Sua importância salta aos olhos até mesmo em face de outras garantias constitucionais tais como a liberdade de iniciativa, a igualdade, a estrita legalidade etc. Inegável a relevância da propriedade e de sua garantia contra ofensivas promovidas não só por terceiros, mas também pelo próprio Estado enquanto poder constituído. Todavia, uma análise mais crítica e realista leva à conclusão de não se tratar de direito absoluto e ilimitado, imune a qualquer ato de regulamentação e racionalização do mesmo. Disto nos dão conta os movimentos sociais oriundos de diversos setores nos mais diferentes países e nas mais diferentes épocas, alguns com maior legitimidade outros menos legítimos. São exemplos as manifestações de trabalhadores na Europa logo após o advento da Revolução Industrial, a organização e sistematização do movimento operário, a própria teorização e implementação do socialismo e do comunismo, os movimentos por reforma agrária e as constantes e criticáveis invasões de terras, muitas das quais produtivas, no Brasil contemporâneo.

Isto posto, e fazendo uma breve reflexão retrospectiva sobre o ordenamento jurídico brasileiro, é possível elencar diversas formas de limitação da propriedade<sup>27</sup>, as quais efetivam o desenho e as fronteiras do chamado direito de propriedade. Assim, há no âmbito administrativo o chamado instituto da requisição através do qual uma autoridade ou agente público pode, para os fins de atender ao interesse público, requisitar o uso de um bem móvel ou imóvel de propriedade do particular numa determinada situação de emergência, restituindo-o tão logo tenha cessado a causa justificadora da requisição, pagando-se ao particular eventuais prejuízos ou danos se ocorridos. Há também os chamados direitos de vizinhança, os quais impõem um uso racional da propriedade por parte de seu titular de modo a não causar embaraços aos proprietários circunvizinhos e, nalguns casos, até mesmo impondo limitações mais graves aos proprietários tais como o direito de passagem e a servidão. Aliás, há que se mencionar ainda os institutos da servidão e da limitação administrativas previstas nas normas jurídicas do Direito Administrativo. No âmbito do Direito Administrativo por sinal, ainda avulta como exemplo importante de limitação do direito de propriedade o instituto do “tombamento” a fim de viabilizar a preservação dos interesses relacionados ao patrimônio histórico e cultural, consoante bem exposto por Lúcia Valle Figueiredo<sup>28</sup>, isto sem se falar da expropriação quando por exemplo não atendida e realizada a função social da propriedade. A propósito disto, rememore-se o postulado que permeia o meio jurídico segundo o qual “*quem pode o mais, pode o*

<sup>25</sup> SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

<sup>26</sup> HORTA, Raul Machado. **Direito constitucional**. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

<sup>27</sup> POULANTZAS, Nicos. **O Estado, o poder, o socialismo**. Tradução de Rita Lima. 4. ed. São Paulo: Paz e Terra, 2000.

<sup>28</sup> FIGUEIREDO, Lúcia Valle. **Curso de Direito Administrativo**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

*menos*”. Desta forma, se o Estado pode praticar ato mais grave, qual seja, tomar a propriedade do particular, ainda que legitimado para tanto e o fazendo nos termos regrados pelo ordenamento jurídico, também poderá “*o menos*” ou seja, tributar o patrimônio e, portanto, a propriedade do particular, tomando-lhe uma pequena parte, nem sempre tão pequena assim<sup>29</sup>.

Se é certo que o cidadão tem o direito amplo a ver respeitada sua propriedade mobiliária e imobiliária, também é certo que a atividade tributária, principal fonte de receita para custear as despesas públicas – aquelas que atenderão especificamente às necessidades públicas em saúde, educação, infraestrutura, justiça e segurança – tem por escopo justamente a ofensiva contra o patrimônio, contra os bens, contra o capital, enfim, contra a propriedade do contribuinte. Independentemente do tipo de tributo (imposto, taxa ou outro), da forma como o mesmo incida, da base utilizada pelo legislador para descrever o aspecto quantitativo da obrigação tributária ou do tratamento conferido à relação jurídico-tributária, a verdade é uma só: o tributo dirige-se a instrumentalizar a transferência de uma parte dos recursos do contribuinte, integrantes de seu patrimônio e, portanto, de sua propriedade para os cofres públicos. Todo e qualquer tributo incide sobre o capital, o patrimônio ou a renda do contribuinte, ou seja, flexibiliza seu direito de propriedade. É claro que isto pode ser feito de modo diferente. Como talvez interesse mais a economistas que a juristas, a tributação pode ser direta ou indireta: a) direta, quando tributar-se-á diretamente o patrimônio e os ingressos de recursos no bolso do contribuinte, o que se dá por exemplo, no Imposto sobre a Renda, no Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores ou no Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana; b) indireta, quando tributar-se-á indiretamente o patrimônio ou a renda do contribuinte, atacando-se os seus gastos, as saídas de recursos de seu bolso e não as entradas, o que ocorre no Imposto sobre a Venda de Produtos Industrializados e no Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços de Comunicação e Transporte.

Em atenção mesmo à sistemática adotada na Carta de 1988, o legislador constituinte houve por bem incluir no rol dos princípios constitucionais tributários, também chamados de barreiras ao poder de tributar do Estado, aquele referente à vedação do confisco mediante a atividade tributária, o que significa dizer que não é possível ao Fisco lograr, direta ou indiretamente, mediante a instituição e cobrança de tributos, o efeito confiscatório da propriedade do contribuinte sujeito à norma impositiva em referência. Como menciona pedagogicamente Aliomar Baleeiro<sup>30</sup>, “... *a Constituição Federal, no capítulo do Sistema Tributário Nacional, art. 150, IV, veda aos entes políticos da Federação utilizar tributo com efeito de confisco*”.

Ora, vez mais a Constituição dirigiu-se ao legislador ordinário da União, dos Estados-membros, do Distrito Federal e do Município, vez que a norma instituída no art. 150, IV da CF/88 não tem como destinatário obviamente o contribuinte, senão que o titular da competência, do poder, da autorização para criar tributos: aquele que faz a lei. Este não poderá de modo algum, nos termos do que resta claro da disposição constitucional referenciada, criar um tributo, qualquer que seja ele, de forma a tal a confiscar a propriedade do particular. Se de um lado, o Estado tem o direito de

---

<sup>29</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1995.

<sup>30</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

criar e arrecadar tributos, o que decorre até mesmo de necessidade imperiosa para financiar os gastos que atenderão à comunidade, por outro, deve utilizar tal instrumento com coerência e sem excesso a fim de produzir os menores efeitos possíveis na marcha dos negócios pessoais e profissionais do contribuinte, preservando seu direito de propriedade e sua dignidade enquanto cidadão. Neste sentido, observe-se mesmo que os direitos dos contribuintes, inclusive aqueles expressos sob a forma de Princípio Constitucional Tributário como por exemplo o Não confisco, foram elevados à condição de cláusula pétrea pela Constituição Federal em seu art. 60, parágrafo 4º, IV, de forma tal que, sequer por via de Emenda Constitucional é possível minorar, desprestigiar ou mesmo flexibilizar tais direitos, donde se conclui que também à lei infraconstitucional, seja ela complementar ou ordinária, será vedado ofender os princípios constitucionais tributários, inclusive aquele objeto de consideração no presente tópico.

Para Misabel Abreu Machado Derzi, responsável pela atualização da obra de Aliomar Baleeiro<sup>31</sup>,

*... o princípio que veda instituir tributo com efeitos confiscatórios tem nítida relação com a capacidade econômica do contribuinte, mas, ao mesmo tempo, distingue-se claramente daquele outro, estabelecido no art. 145, parágrafo 1º, o qual obriga o legislador a graduar o tributo de acordo com a capacidade econômica de cada agente. A capacidade econômico-contributiva do contribuinte é o ponto de partida do qual derivam não só o princípio que veda utilizar tributo com efeito de confisco como também o princípio da tributação proporcional à força econômica do sujeito passivo, na forma em que se encontra inserido no art. 145, parágrafo 1º, da Constituição Federal. Mas, embora assentados sob os mesmos fundamentos, os princípios não se confundem. A relação necessária entre vedação de efeitos confiscatórios e capacidade contributiva encontra-se em que os tributos não podem exceder à força econômica do contribuinte. Deve haver, então, clara relação de compatibilidade entre as prestações pecuniárias, quantitativamente delimitadas na lei, e a espécie de fato – signo presuntivo de riqueza – posto na hipótese legal.*

Problema espinhoso é aquele que busca desvendar e definir quais são os critérios para determinar se um determinado tributo tem ou não efeito confiscatório. Não constitui tarefa fácil discorrer sobre o tema, tampouco definir com segurança qual (is) o (s) parâmetro (s) correto (s). Embora situações extremas nas quais não se discuta ou se questione a efetiva existência de confisco, em também sua ausência em outras tantas, na zona limítrofe, a qual poder-se-ia também atribuir a denominação de cinzenta, é que ocorrem os problemas e são suscitadas as dúvidas inerentes à definição do efeito confiscatório. Observe-se por exemplo o caso de alíquotas de Imposto sobre a Renda, particularmente a maior delas atualmente vigente no Brasil de 27,5% sobre o total dos rendimentos auferidos pelo contribuinte, deduzida a parcela de renda isenta, conforme definido pela legislação própria. Se é certo que uma alíquota de 50% sobre a renda é confiscatória e um outra alíquota, de 10% sobre tal renda, não tem o efeito de confisco, por outro lado é nebulosa a zona intermediária. É tarefa ingrata definir o parâmetro a partir do qual a tributação passa a ofender o direito de propriedade do contribuinte e até onde não tem tal caráter. A interpretação e definição de tal dúvida pode variar dependendo do agente responsável pela leitura e aplicação do dispositivo, conforme o período no qual seja feita a avaliação, con-

<sup>31</sup> Ob. cit., p. 573.

forme a situação do contribuinte referenciado, conforme o próprio contexto político, econômico e social vivenciado.

O fato é que, embora de difícil definição, o princípio constitucional insculpido no art. 150, IV da CF/88, chamado de Princípio do Não confisco é um instrumento importante em defesa do contribuinte e do próprio direito de propriedade, funcionamento como limitação coerente e permanente ao poder de tributar do Estado, o qual ao pretender fazer uso das diversas formas de competência tributária deferidas pela Constituição, deverá ter presente a regra do não confisco. Trata-se de uma disposição principiológica e autoaplicável, pelo que não é simples previsão programática instituída pelo constituinte como mera “carta de intenções” ou “conto de fadas”. A dificuldade em definir o que seja o efeito confiscatório e, principalmente, em estatuir de modo seguro e preciso o grau a partir do qual o tributo, seja ele qual for, atenta contra a norma do art. 150, IV da Carta Fundamental não é razão para motivar a omissão do Judiciário, o qual sempre que chamado deve manifestar-se de modo fundamentado sobre a legitimidade do pleito, sua possibilidade jurídica e finalmente, quanto ao mérito propriamente dito definindo a existência efetiva ou não do direito pleiteado. O que não cabe é a cômoda posição representada pela justificativa reprovável de que à falta de critérios objetivos estabelecidos na Constituição ou na lei ordinária, o Judiciário não pode declarar a inconstitucionalidade de um tributo qualquer por ofensa ao Princípio do Não confisco. Cabe ao cidadão ingressar em juízo, até porque trata-se do exercício da cidadania, e ao Judiciário dar uma resposta efetiva – positiva ou negativa – mas resposta concreta, de fato e de direito sobre o caso a ele levado.

Não bastassem as peculiaridades e dificuldades acima referidas em tema de não confisco tributário, o assunto ganha ainda mais em complexidade se for deparado com o uso extrafiscal, tema central do presente trabalho. A pergunta que se impõe é a seguinte: Até que ponto tem aplicação o princípio constitucional tributário do não confisco à vista do uso de impostos com objetivos distintos daqueles simplesmente arrecadatórios? Ou, se se preferir, é possível que o Estado, ao exercer a atividade tributária visando o alcance de metas extrafiscais, sejam de natureza econômica, cambial, política ou social, atente contra a vedação ao confisco? Considerados os aspectos acima, bem como as discussões afetas à teoria normativa hoje presente na doutrina não só brasileira, mas mundial como um todo, e tendo em vista também as críticas ao chamado “Estado Social”, sem é verdade deixar de lado o fato segundo o qual no caso brasileiro sequer efetivaram-se as garantias mínimas em favor do cidadão, considerado individualmente ou no meio coletivo em que se encontra, quer parecer necessário ter presente algumas premissas a fim de evitar os equívocos de um juízo de valor “a priori” a respeito do efeito confiscatório dos tributos, em especial no caso do uso extrafiscal dos impostos. Assim, parece não só conveniente, mas sim necessário adotar uma interpretação sistemática, sem descon siderar as implicações jurídicas e a-jurídicas em relação às situações conflituosas postas. Em segundo lugar, o juízo de ponderação também é premente diante dos conflitos entre os princípios afetos ao direito de propriedade, ao mínimo existencial, à extrafiscalidade, à dicotomia interesse individual x interesse coletivo e às consequências daí resultantes.

Particularmente no que toca aos chamados “impostos incidentes sobre o consumo”, há relevância no tema. Deles são exemplos o IVA na Europa, o IPI e o ICMS no Brasil. É sabido que tais impostos representam importante fonte de receita para

os cofres públicos na medida em que proporcionam grande arrecadação. A especificidade, um tanto quanto inusitada, dos chamados impostos sobre o consumo é o fato de tributarem indiretamente a renda e o patrimônio dos contribuintes na medida em que incidem sobre os gastos por estes incorridos. Logo, o ônus tributário daí resultante não fica claro e transparente para aquele chamado de contribuinte de fato, o consumidor final da mercadoria, aquele que efetivamente sobre o ônus tributário. Eventuais aumentos na carga tributária refletem diretamente no preço de venda do bem ou produto, porém para o consumidor contribuinte fica escondido em meio aos demais fatores integrantes do “custo”.

Em tema de impostos sobre o consumo, a extrafiscalidade aparece reiteradas vezes, seja em razão de metas econômicas, seja em face de escopos sociais ou políticos. Para aclarar a exposição, imagine-se o seguinte exemplo: a) visando desestimular o consumo de bebidas com alto teor alcoólico, o governo decide reajustar a alíquota do IPI incidente sobre a venda de tal produto mediante decreto do Poder Executivo, respeitando-se os parâmetros legais para, digamos, 300% sobre o valor da base de cálculo. A pergunta é a seguinte: tal alíquota, ainda que dentro do limite máximo legal, tem ou não efeito confiscatório? Uma primeira percepção poderia levar ao entendimento segundo o qual a alíquota de 300% do IPI sobre a venda de bebida alcoólica ofende sim o princípio do não confisco, pelo que é inconstitucional. Ocorre que, em tema de extrafiscalidade a obscuridade sobre o efeito confiscatório ou não de dada forma de tributação é ainda maior. Atente-se também para o fato de que há um objetivo absolutamente legítimo que permeia a medida adotada pelo governo qual seja, o desestímulo ao consumo do álcool, de efeitos tão maléficos para a vida humana e que acarreta custos para a sociedade imensuráveis, seja sob o ponto de vista social com as crises familiares, seja sob o ponto de vista econômico em face do custo para o Estado com o tratamento de doenças oriundas do consumo intenso e prolongado da droga, o que resulta em gastos crescentes dos hospitais públicos para o tratamento dos pacientes e aquisição de medicamentos cuja prescrição é obrigatório, além dos custos com a assistência social prestada ao dependente químico e a sua família, sem falar em eventuais pensões a serem pagas no caso de falecimento precoce resultante do uso excessivo do álcool. O mesmo raciocínio vale para a elevada tributação sobre o tabaco.

Da mesma forma nos demais casos em que resta evidente a finalidade extrafiscal do imposto como os aumentos de alíquotas do Imposto de Importação sobre determinados produtos a fim de preservar empregos da indústria nacional ou mesmo para a preservação de um saldo favorável da balança comercial do país. Insista-se novamente num ponto. Não pode haver rigidez na interpretação do princípio do não confisco quanto ao impostos em se tratando da presença de metas extrafiscais como pano de fundo da normatização inerente a tais impostos, ainda mais em se tratando de impostos sobre o consumo, assim entendidos aqueles que incidem de modo indireto, sejam eles cumulativos (Imposto de Importação) ou não cumulativos (IPI). Esta é a posição que a nosso juízo deve prevalecer.

No que toca aos chamados impostos sobre a renda e o patrimônio e que, ao contrário dos anteriores são aqueles que tributam de modo direto o capital do contribuinte de modo tal que não há aqui disfarces ou máscaras sobre a carga tributária a pesar no bolso do contribuinte, posto que este tem plenas condições de visualizar a qualquer momento o *quantum* de imposto está pagando ao Fisco, fica mais evidente eventual efeito confiscatório decorrente da tributação quando esta seja exercida sem



parâmetros de resguarda dos direitos do contribuinte. Todavia, mesmo nalguns destes impostos incidentes sobre o patrimônio ou a renda do contribuinte há aplicação extrafiscal, conforme os termos descritos nos capítulos anteriores. Assim, o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, ainda que não integrante do rol discriminado pelo constituinte no art. 153, parágrafo 1º da Constituição Federal do Brasil de 1988 pode ser utilizado com objetivos extrafiscais, seja para estimular o uso de determinadas áreas urbanas para fins meramente residenciais, seja para preservar o meio ambiente ou o patrimônio histórico e cultural através da conservação de prédios e construções antigas.

Ocorre que todos estes impostos que tem por escopo tributar diretamente a renda ou o patrimônio dos contribuintes possuem também fins extrafiscais. Logo, chama também a atenção a interpretação quanto ao princípio do não confisco em relação a referidos impostos. Isto tudo para afirmar que também em relação aos impostos extrafiscais que incidem sobre a renda ou o patrimônio há que se interpretar de modo mais flexível o princípio constitucional tributário do não confisco. Ainda que se afirme ser o tema do não confisco de aplicação direta e imediata para os impostos em questão, não há como negar o fato de que o uso extrafiscal de tributos decorre de uma certa discricionariedade dos órgãos do governo – a despeito das críticas da doutrina mais contemporânea a propósito de tal conceito – no sentido de desenharem o aspecto quantitativo da hipótese de incidência com base em juízos de conveniência e oportunidade, típicos das peculiaridades inerentes aos atos de gestão da máquina pública para preservar o interesse da sociedade.

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Dado o acima exposto em se tratando da temática afeta à extrafiscalidade, parecem possíveis as seguintes considerações à luz dos fundamentos constitucionais decorrentes do que está posto na Lei Maior brasileira, particularmente no que se refere à aplicação do princípio do não confisco:

- a) O Sistema Tributário brasileiro contém normas expressas que possibilitam a utilização da legislação tributária com fins extrafiscais, distintos dos meramente arrecadatórios;
- b) Tais escopos extrafiscais não implicam em anulação da decorrência direta da existência de tributos qual seja, a arrecadação de recursos para financiar os gastos públicos demandados pelas necessidades orçamentárias do Estado, sempre crescentes;
- c) O direito de propriedade enquanto direito individual do cidadão num Estado Democrático de Direito, embora não ilimitado, está garantido pela respectiva Constituição Federal, inclusive a brasileira, através de um corolário de normas sejam princípios sejam regras, por exemplo o chamado Princípio do não confisco, o qual está assentado na Constituição do Brasil de 1988 em seu art. 150, IV
- d) Dada a proteção ao direito de propriedade do cidadão contribuinte, o Princípio do não confisco molda a interpretação da legislação infraconstitucional instituidora e normatizadora dos tributos, inclusive os impostos sejam aqueles que tributam diretamente o patrimônio ou a renda dos contribuintes, sejam aqueles que lhes tributam indiretamente;

- e) A despeito disso, em havendo fim extrafiscal expresso na legislação infraconstitucional ou decorrente de sua sistemática, há que se aplicar um juízo de ponderação entre o Princípio constitucional do não confisco e os demais atingíveis por eventual carga tributária mais onerosa, tais como a proteção do meio ambiente, a defesa dos direitos do consumidor, a defesa do nível de emprego dos trabalhadores, o estímulo do equilíbrio da balança de pagamentos entre importações e exportações, a regulação do mercado de câmbio e o estímulo à indústria.

## REFERÊNCIAS

- ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**. São Paulo: Malheiros, 2003.
- \_\_\_\_\_. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004.
- ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.
- \_\_\_\_\_. **Hipótese de incidência tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.
- BALLEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 576.
- BOTALLO, Eduardo Domingos. **Fundamentos do IPI**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- DERZI, Misabel Abreu; COELHO, Sacha Calmon Navarro; THEODORO JR., Humberto. **Direito tributário contemporâneo**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.
- DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Tradução de Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002.
- FERREIRA, Eduardo Marcial. **Manual de direito financeiro e tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.
- FURLAN, Valéria. **IPTU**. São Paulo: Malheiros, 2004.
- FURTADO, Celso. **Formação econômica do Brasil**. 29. ed. São Paulo: Cia Editora Nacional, 1999.
- FIGUEIREDO, Lúcia Valle. **Curso de Direito Administrativo**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- GONÇALVES, Antonio Carlos Porto. **Economia aplicada**. Rio de Janeiro: FGV, 2003.
- GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- HORTA, Raul Machado. **Direito constitucional**. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.
- LESSA, Carlos; CASTRO, Antônio Barros de. **Introdução à economia: uma abordagem estruturalista**. 36. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Contribuições e federalismo**. São Paulo: Dialética, 2005.
- NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 1998.
- NOGUEIRA, Alberto. **Os limites da legalidade tributária no Estado democrático de direito**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.
- POULANTZAS, Nicos. **O Estado, o poder, o socialismo**. Tradução de Rita Lima. 4. ed. São Paulo: Paz e Terra, 2000.
- ROSA, Alexandre Moraes da. **Garantismo jurídico e controle de constitucionalidade material**. Florianópolis: Habitus, 2002.
- SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.
- VIEIRA, José Roberto. **IPI: a regra-matriz de incidência**. Curitiba: Juruá, 1993.
- WOLKMER, Antonio Carlos (Org.). **Fundamentos de História do Direito**. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2002.
- CONSTITUIÇÃO FEDERAL DO BRASIL DE 1988, promulgada em 03 out. 1988, **Diário Oficial da União**, 03.10.1988.
- CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, promulgado em 25 out. 1966, **Diário Oficial da União**, 25.10.1966.