

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP**

Luiz Felipe de Toledo Pieroni

O princípio da proporcionalidade e a cobrança do crédito tributário

MESTRADO EM DIREITO

São Paulo
2019

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP

Luiz Felipe de Toledo Pieroni

O princípio da proporcionalidade e a cobrança do crédito tributário

Dissertação apresentada à Pontifícia Universidade Católica de São Paulo como exigência parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito (Direito Constitucional e Processual Tributário), sob a orientação da Profa. Dra. Isabela Bonfá de Jesus.

São Paulo
2019

AGRADECIMENTOS

Considerando que alguém alguma vez disse que quando mais a gente agradece mais coisa boas acontecem, e, também, que sempre temos muito mais motivos para agradecer do que para pedir, queria iniciar o agradecimento a minha guia, mas do que orientadora. A Professora Isabela foi um porto seguro, sempre com uma palavra de orientação, mesmo que firme, mas sempre com carinho e amor à academia e seus alunos. Me mostrou como um mestre, no sentido de professor, pode ser. Obrigado especialmente pela ajuda na luta que é cumprir um objetivo estipulado.

Não poderia deixar de agradecer ao meu amigo e irmão Bata, pela paciência e carinho de sempre, juntos me sinto mais forte. Também ao Marcelo, por aguentar meus dias ruins e não me abandonar.

Parafraseando minha orientadora, “aos amigos, muitas vezes irmão de alma, que trilham conosco esta particular vida acadêmica”, frase esta que resume e significa muito.

Por fim, a minha melhor patrocinadora, parceira e amiga, sem você talvez nem pudesse caminhar tão longe. Mariana, meu profundo respeito e amor.

A todos que me inspiraram mesmo sem saber que puderam contribuir com o meu caminho, nas ideias, na luta, pessoas como o Professor Renato.

Obrigado a todos.

RESUMO

O presente estudo investiga a aplicação do princípio da proporcionalidade, dentro do atual cenário brasileiro, de maneira especial, relacionado à tributação na parte de sua cobrança. Inicialmente, cuidará da análise da atividade de tributação, sobre a sua relevância para o Estado, tratando de sua orientação. Posteriormente o estudo irá se preocupar com a orientação do sistema jurídico, nos termos da Constituição Federal de 1988, documento que dispõe das limitações ao poder de tributar, tópico que também merecerá atenção posterior no presente trabalho. Para alcançar o conceito do princípio da proporcionalidade em sua completude, percorrerá a concepção da teoria dos direitos fundamentais, bem como os conceitos das normas jurídicas reconhecidas como princípios e suas características, principalmente, as diferenças das regras jurídicas. Após descrever o princípio da proporcionalidade, com a finalidade de delinear sua concepção, definição e aplicabilidade, será tratado de sua aplicação à atividade de tributação, especialmente na cobrança do crédito tributário, com análise de casos e verificação de sua possível violação.

Palavras-chave: Direito Tributário. Direito Constitucional e Processual Tributário. Princípio da proporcionalidade. O princípio da proporcionalidade na cobrança do crédito tributário.

ABSTRACT

The present study investigates the application of the principle of proportionality, within the current scenario of the Brazilian reality, in a special way related to taxation, in the part of its collection. Initially, it will take care of the analysis of the activity of taxation, about its relevance to the State, dealing with its orientation. Subsequently the study will be concerned with the orientation of the legal system, under the terms of the Federal Constitution of 1988, the document that has the limitations to the power to tax, a topic that will also merit further attention of the present work. In order to achieve the concept of the principle of proportionality in its completeness, it will cover the conception of the theory of fundamental rights, as well as the concepts of the legal norms recognized as principles and their characteristics, as well as their differences in face of juridical rules. After describing the principle of proportionality, in order to delineate its conception, definition and applicability, it will be applied to the taxation activity, especially in the collection of the tax credit, with case analysis and verification of its possible violation.

Keywords: Tax Law. Constitutional and Tax Law. Principle of proportionality. The principle of proportionality in the collection of the tax credit.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADIN	Ação Direta de Inconstitucionalidade
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CF/88	Constituição Federal de 1988
CNJ	Conselho Nacional de Justiça
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CPC	Código de Processo Civil
CTN	Código Tributário Nacional
DERCAT	Declaração de Regularização Cambial e Tributária
DCTF	Declaração de Débitos e Créditos Federal
ICMS	Imposto Sobre Circulação de Mercadorias
LEF	Lei de Execução Fiscal
LSA	Lei das Sociedades Anônimas
PGFN	Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
RE	Recurso Extraordinário
RERCT	Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária
RMIT	Regra Matriz de Incidência Tributária
SPED	Sistema Público de Escrituração Digital
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
STN	Sistema Tributário Nacional

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
2 A TRIBUTAÇÃO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL	14
2.1 Premissas propedêuticas	14
2.2 Breves considerações sobre a tributação: sua importância e alcance	21
2.3 A Constituição Federal como orientação do sistema jurídico	27
2.4 Das limitações ao poder de tributar e sua normatividade	37
3 PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO	51
3.1 Teoria dos direitos fundamentais	51
3.2 Princípios jurídicos (e Regras) e seus conceitos	59
3.3 Princípio da proporcionalidade	75
4 O PRINCÍPIO DE PROPORCIONALIDADE E O CRÉDITO TRIBUTÁRIO	97
4.1 Do crédito tributário e obrigação tributária	97
4.2 A cobrança do crédito tributário e a proporcionalidade	107
4.3 Da execução fiscal e o princípio da proporcionalidade	115

5 CASOS PRÁTICOS E A VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE	124
5.1 Multas Tributárias	124
5.2 Do adquirente de mercadorias de vendedor considerado inidôneo do indeferimento do crédito e responsabilidade do pagamento do ICMS	131
5.3 Da Transparência Fiscal	138
6 CONCLUSÃO	141
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	152

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como hipótese ou proposição de investigar se a cobrança do crédito tributário no sistema jurídico brasileiro atende aos mandamentos ou ditames que a Constituição Federal estipula, ou melhor, impõe. Destarte, a investigação a ser desenvolvida contará com a análise dos mandamentos constitucionais que orientam e determinam, entre outros aspectos, a garantia de aplicação dos direitos fundamentais na tributação, especialmente quanto ao princípio da proporcionalidade na proteção e regulação do poder do Estado tributante.

A pesquisa se desenvolve por meio de orientação da técnica dedutiva, analisando se é possível verificar a presença do princípio da proporcionalidade no exercício da cobrança tributária, princípio este que em hipótese se admite indispensável ao Direito Constitucional, especificamente, ao Direito Tributário. Em outras palavras, analisando a “regra” geral (sua existência e previsibilidade no sistema jurídico) para se construir a “regra” particular, ou mesmo se tal regra particular está sendo atendida, ou deveria ser atendida.

Evidentemente, para se alcançar tal desiderato, será preciso desenvolver pontos iniciais e primordiais, especialmente para verificar as bases teóricas concernentes à seara tributária e sua relação com a formação do Estado e sua continuidade, qual seja, a conceituação dos primados que envolvem a criação da tributação – o crédito tributário –, inclusive com menção à teoria que fundamenta essas relações.

O contexto contemporâneo (ou pós-moderno¹), o modelo de sociedade em que vivemos e a forma de organização do Estado, que regulam a vida em sociedade, são de extrema complexidade, sendo papel crucial do Direito organizar este Estado. Apesar de contar com diversos desafios, considerando as demandas teóricas ideológicas que devem atender os interesses de toda a coletividade (individuais e coletivos), o Direito ainda é a forma capaz de efetivar o estabelecimento e o asseguramento das garantias individuais e dos direitos fundamentais, os quais,

¹ Com base nos estudos de Maffesoli, pós-modernidade pode ser definida, provisoriamente, como a sinergia de fenômenos arcaicos com o desenvolvimento tecnológico. MAFFESOLI, Michel. Espiral Pós-Moderna. *Revista Estética e Semiótica*. v. 6, n. 1, jan/jun, 2016, p. 41-46. Disponível em: <http://periodicos.unb.br/index.php/esteticaesemiótica/article/download/12055/10569/>. Acesso em 01 de maio de 2019.

ressalte-se, devem estar em contínua vigilância, dado o risco de haver desrespeito ou maculação.

O estudo apontará que a organização de um Estado, especialmente um Estado Democrático de Direito, é medida de especial atenção do Direito (e seu sistema), que naturalmente necessita estabelecer preceitos e estruturas para o exercício e gestão do poder, viabilizados em grande porção pela tripartição dos poderes, quais sejam, Executivo, Legislativo e Judiciário, bem como em todos os seus desdobramentos de estruturas, os quais têm a finalidade de garantir todas as potencialidades dos indivíduos e a coletividade (liberdade, saúde, educação, segurança, previdência e muito mais).

Naturalmente, é preciso dizer que o Estado é estrutura que demanda riqueza para sua constituição, administração e promoção, e, por óbvio, tal riqueza advém primordialmente pela tributação (considerando a existência de outros tipos de receitas estatais). Neste sentido, a doutrina de Stephen Holmes:

Se o direito fosse simplesmente a imunidade da interferência pública, a maior virtude do governo (levando em conta o exercício dos direitos) seria a paralisia ou debilidade. Mas um estado debilitado não pode proteger as liberdades pessoais, até mesmo aquelas que parecem totalmente negativas, como o direito contra a tortura realizada por policiais [...], todos os direitos custam porque todos os direitos pressupõem a colaboração do contribuinte pagador de tributos para sustentar o maquinário efetivo para monitorar e executar.²

A partir disso, passaremos a tratar das breves considerações sobre a tributação, especialmente por reputar a tributação como atividade relevante e essencial, visto que deve ser considerada a semente que viabiliza o pacto social. De tal modo, pelo fato de a tributação ser possível somente com a invasão de parcela de liberdade e propriedade do indivíduo, sua concepção deverá ser exercida dentro de limites estabelecidos pelo Direito e sua melhor expressão, ou seja, com observância das fronteiras dispostas pelo Direito Tributário. Caso contrário, conforme será explicitado, a desenfreada tributação é medida capaz de promover desequilíbrio,

² HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. *The cost of Rights*. Uk: Ed. Lightning Source, 2000. p. 44. No original: "If rights were merely immunities from public interference, the highest virtue of government (so far as the exercise of rights was concerned) would be paralysis or disability. But a disabled state cannot protect personal liberties, even those that seem wholly negative, such as the right against being tortured by police officers and prison guards [...] all rights are costly because all rights presuppose taxpayer funding of effective supervisory machinery for monitoring and enforcement". (Tradução nossa).

prejudicando inicialmente os contribuintes, e posteriormente toda a sociedade, na hipótese da ausência de justiça fiscal.

Diante disso, concebe-se que o Direito e o Direito Tributário, na sua evolução, ante as conquistas históricas, permitiram a criação de um sistema jurídico, em que são previstas normas jurídicas, que regulam a vida em sociedade e também a atividade da tributação. Concebe-se que, estudar o Direito Tributário significa, essencialmente, estudar as limitações ao poder de tributar, como bem explicitado por Hugo de Brito Machado:

A cada vez mais se fortalece nossa convicção de que o Direito é um sistema de limites ao poder, fruto e instrumento da racionalidade humana. [...] O Direito Tributário é, sem dúvida, um sistema de limitações ao poder de tributar. Sua finalidade não é viabilizar a arrecadação dos recursos financeiros de que o Estado necessita, e sim limitar o poder tributário do Estado.³

Muitas são as dificuldades de se promover resultados positivos na aplicação do Direito Público, especialmente para limitar a intervenção estatal na arrecadação tributária amorfa – ou para não sermos levianos – e alcançarmos a tributação justa, que efetivamente possa respeitar o contribuinte, ao mesmo tempo em que traga a necessária arrecadação ao Estado, oferecendo a paz social, assunto que será desenvolvido, posteriormente, em um tópico sobre os limites da tributação.

Ademais, dentro do Direito destacam-se nessa proteção, de toda a sociedade contra os eventuais abusos do soberano (Estado), as normas jurídicas, dentre as quais podemos inicialmente citar os princípios (jurídicos), quais sejam, explícitos e implícitos, todos provenientes da Constituição, naturalmente por sua posição de primazia formal e material. Vale ressaltar também que os princípios jurídicos podem ser considerados instrumentos de consagração dos direitos fundamentais (em sua maior dimensão), lembrando, novamente, que no seu núcleo, encontra-se a compreensão maior da dignidade da pessoa humana. Assim, enfrentaremos o aspecto de que a Constituição guarda papel indispensável na interpretação do Direito.

Neste sentido, sobre as já mencionadas normas jurídicas, oriundas do sistema jurídico emanado da Constituição Federal, vide sua posição de ápice, trataremos

³ MACHADO, Hugo de Brito. A condenação do vencido em honorários advocatícios e a fundamentação das decisões no novo CPC. *In*: SOUZA JUNIOR, Antonio Carlos F. de; CUNHA, Leonardo Carneiro da. *Novo CPC e o processo tributário*. São Paulo: Foco Fiscal, 2015, p. 129-130.

especificamente dos princípios jurídicos, em sua descrição e definição teóricas, sobretudo por possuírem um papel relevante na orientação e interpretação do Direito.

Ainda sobre os princípios jurídicos, trataremos de sua força e eficácia, e de sua possibilidade de exercerem seus efeitos de forma conjunta, ou mesmo a existência de embates dentro da ordem (ou sistema) jurídico. Notadamente, para melhor qualificação desse tipo especial de norma, também delinearemos as diferenças entre princípios e regras, questão que ocupa papel relevante na doutrina do Direito.

Assim, dentre essa categoria de normas, denominadas princípios jurídicos, que estipula sua presença em um sistema dinâmico, no caso, o sistema jurídico brasileiro, impõe-se uma necessária compatibilização e harmonização, e mais, otimização desses princípios decorrentes e oriundos da CF/88. Caso contrário, se pudéssemos admitir tal hipótese, haveria uma contradição na definição dessas categorias de normas jurídicas (as quais nunca perdem seus efeitos – ainda que existam em menor alcance), ou ainda, inconsistências e “fissuras” no sistema jurídico, em especial quando se verifica a atuação do Estado como agente público, como é o caso da tributação.

Neste caminhar, passaremos a questionar qual seria esta medida de harmonização e otimização, como também qual a compatibilização dos princípios jurídicos, e se tal tarefa pode ser desempenhada pela aplicação do princípio da proporcionalidade, que teoricamente, possui o condão de resolver os embates ou conflitos de princípios jurídicos, notadamente no exercício das atividades públicas estatais, repita-se, como é o caso da tributação, especificamente, da cobrança do crédito tributário.

Diante desse cenário, investigaremos a definição e os conceitos que envolvem a origem e a aplicação do princípio da proporcionalidade com o objetivo de verificarmos os seus efeitos na cobrança tributária, em atenção ao sistema tributário e suas notáveis configurações (especialmente no caso brasileiro), considerando que, em sua falta ou ausência, ou seja, na hipótese de possível desarranjo, todos haverão de perder. Desse modo, a aplicação do princípio da proporcionalidade sobre a cobrança tributária favorecerá toda a sociedade e seus sujeitos: *a uma*, por beneficiar o Estado (no caso, o Estado Democrático de Direito), detentor do crédito tributário, e seus braços institucionais, como os seus órgãos procuradoria e judiciário, trazendo-

lhes mais eficiência no desempenhar de suas atividades, e, ao final, exigindo menos despesas (lembrando que são patrocinadas pelos tributos); a *duas*: favorecendo o contribuinte, sujeito passivo da obrigação tributária, e seus direitos fundamentais, seja pelo afastamento da tributação indevida, seja por diminuir seus gastos em patrocinar uma defesa.

Em resumo, a aplicação do princípio da proporcionalidade implica em estabelecer uma relação de “ganha-ganha”, ou máxima potencialidade dos princípios (mínimo-máximo), com vistas a se atingir a tão almejada justiça fiscal.

Delimitado esse cenário, investigaremos, por fim, exemplos que, em teoria, não se coadunam com o primado do princípio da proporcionalidade, inclusive em relação a temas tratados na cobrança do crédito tributário, seja em sua criação ou mesmo pela sua cobrança judicial, única e exclusivamente exercida pela execução fiscal, a qual também reservaremos um cuidado especial. Adentrando nesta fase, analisaremos a possibilidade de impugnação (judicial) efetuada pelo contribuinte, ante a eventual violação do sistema jurídico tributário, por uma cobrança inválida que venha a desrespeitar os desígnios do Estado Democrático de Direito.

2 A TRIBUTAÇÃO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

2.1 Premissas propedêuticas

Antes de iniciar a investigação sobre os princípios, e especificamente do princípio da proporcionalidade aplicado ao Direito Tributário brasileiro, é adequado orientar a jornada com algumas noções básicas da “navegação” e da “nau” em que será feita a navegação. Afinal, é objetiva percorrer uma rota originalmente planejada, ainda que em certos momentos tracemos caminhos por novas “terras”, ou seja, novas vias para atingir novos territórios que se apresentem seguros; principalmente porque na realidade que se adentra se tem como premissa, ou hipótese, a existência de terrenos que não são muito firmes, capazes de provocar terremotos ou desmoronar, em outras palavras, buscar a previsibilidade de resultados ou segurança jurídica. Tentaremos humildemente seguir neste objetivo.

Frente a este desafio, é necessário qualificar a nau, como o Direito. Hipoteticamente, um professor ou um cientista alertaria que o Direito é uma nau muito grande, e que muitos alunos não teriam competência de discutir tema tão complexo. Contudo, talvez esse “aluno-marujo” consiga discutir e caminhar nesse oceano do conhecimento com um batel⁴, e seguir sua rota, mesmo que apenas por mares costeiros – alçada que almejada neste trabalho.

Logo, é preciso ir mais além em termos científicos, delimitando os “contornos” dessa “nau”, mais assemelhada a uma caravela, para conceber que o mais correto ao nos debruçarmos sobre o Direito, é que navegar na ciência do Direito, e mais, na ciência do Direito Tributário⁵, na parte relativa à cobrança do crédito tributário e suas

⁴ “Batel” - pequena embarcação, geralmente fluvial”. Dicionário Priberam da Língua Portuguesa. Online 2008-2013. Disponível em: <https://www.priberam.pt/dlpo/batel>. Acesso em 29 de julho de 2018.

⁵ FOLLONI, André. *Ciência do Direito Tributário no Brasil*. Crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges. São Paulo: Saraiva, 2013. Item 1.4.7 (livro digital). O autor explica a necessidade da separação dos argumentos jurídicos e extrajurídicos dentro da ciência do Direito Tributário: “Isso é historicamente compreensível: decorre da necessidade de separação entre o argumento jurídico e o extrajurídico, para dedetizar o direito tributário contra o inseto invertebrado que o ameaçava; e da opção, decidida, pelo primeiro. Aparece em razão do imperativo de segurança, pois a cientificidade permitiria o rigor e a segurança. A defesa da cientificidade vem em consequência da necessidade de evitar as preferências subjetivas, e de apoiar o discurso num pedestal de objetividade. É corolário do desejo de distanciar-se das propostas pseudocientíficas, que mal escondem uma forte carga ideológica subjacente”.

fronteiras. Assim, como pontua Miguel Reale, não podemos esquecer que a realidade do Direito é definida de maneira singular (e sob um aspecto metodológico), como o conjunto de normas jurídicas que garantem e regulam a convivência social de maneira ordenada⁶.

Dessa forma, o Direito permite e garante os meios para o desenvolvimento da vida em sociedade de forma estática e dinâmica. Vale acrescentar que essa realidade é prescritiva, conforme se verifica no reconhecimento de Hugo de Brito Machado, ao explicar o Direito como conjunto admirável de prescrições⁷ na regulação e organização da ação humana.

O Direito é um sistema de limites ao qual nos submetemos para que nos seja possível a vida em sociedade. Sistema, porque é um conjunto completo e harmonioso de prescrições. [...] É um sistema de limites porque sua finalidade essencial é limitar a vontade de cada um, como forma de garantir a liberdade de todos. Em outras palavras, o Direito é o instrumento da partilha da liberdade. Maravilhoso instrumento aliás.⁸

Em complemento, o Direito serve para a regulação de condutas sociais, é um instrumento constituído pelo homem com a finalidade de regular condutas intersubjetivas, canalizando-as em direção a determinados valores que a sociedade deseja ver realizados. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho:

O direito positivo está vertido numa linguagem, que é seu modo de expressão. E essa camada de linguagem, como construção do homem, se volta para a disciplina do comportamento humano, no quadro de suas relações de intersubjetividade. As regras de direito existem para organizar a conduta das pessoas, umas com relação às outras. Daí dizer-se que ao Direito não interessam os problemas intrasubjetivos, isto é, da pessoa com ela mesma, a não ser na medida em que esse elemento interior e subjetivo corresponda a um comportamento exterior e objetivo.

Toda a importância do direito posto, numa sociedade historicamente considerada, ganha força e evidência sempre que nos lembramos dessa arguta observação: Altera-se o mundo físico mediante o trabalho e a tecnologia, que o potencial em resultados. E altera-se o mundo social mediante a linguagem das normas, uma classe da qual é a linguagem das normas do Direito.⁹

⁶ REALE, Miguel. *Lições preliminares do Direito*. 22 ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 192.

⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Introdução ao Estudo do Direito*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 23.

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 28 ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 36.

Outrossim, em decorrência do quadro em que se trabalha, composto de conceitos e premissas iniciais do estudo em exame, convém nos apropriarmos das palavras de Luís Roberto Barroso. Vejamos:

O vocábulo Direito presta-se a acepções amplas e variadas, designando um conjunto heterogêneo de situações e possibilidades. Para os fins aqui visados, é de proveito demarcar três sentidos que, embora diversos, integram-se para produzir um conjunto harmonioso. Direito, assim, pode significar: (i) um domínio científico, isto é, o conjunto ordenado de conhecimentos acerca de determinado objeto: a ciência do Direito; (ii) as normas jurídicas vigentes em determinado momento e lugar: o direito positivo; (iii) as posições jurídicas individuais ou coletivas instituídas pelo ordenamento e a exigibilidade de sua proteção: os direitos subjetivos. O direito constitucional se amolda sem embaraços a essa classificação conceitual¹⁰.

No caso do presente trabalho, como se vê, tal que há uma tentativa (científica) de descrever o objeto, que no caso, é o Direito, leia-se Direito Tributário brasileiro por estarmos lidando com uma realidade descritiva que integra a ciência do Direito. Assim, como toda e qualquer realidade ou, nesse caso, ciência, devemos mencionar que realidade como a ciência do Direito¹¹ são singulares e indivisíveis. Ainda assim, não deixam de ser compostas por diversos elementos que se relacionam, mesmo entre si, de diversas formas, por exemplo, em correlação, subordinação, ou implicação, sem perderem a característica de que compõem o todo, ou seja, de que são uma unidade orgânica da ciência do Direito (também no Direito). Portanto, os elementos somente existem ou significam para atender o propósito do todo ao qual pertencem e a quem servem, como não poderia ser diferente.

Por isso, valemo-nos dessa premissa para analisar adiante uma parte dessa ciência do Direito, precisamente na parte que pretende “descrever, conhecer e explicar o conteúdo das normas jurídicas”, conforme esclarece Renato Lopes Becho¹². Contudo, apenas um tipo dessas normas jurídicas, especificamente um princípio jurídico, será analisado em sua aplicação a uma parte do Direito, que será o Direito

¹⁰ BARROSO, Luís Roberto. *Curso de Direito Constitucional contemporâneo*. São Paulo: Editora Saraiva, 2015. p. 71-72.

¹¹ Estudo metodológico do fenômeno jurídico. BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do Direito Tributário*. São Paulo: Editora Saraiva, p. 75.

¹² BECHO, Renato Lopes. *Lições de Direito Tributário: teoria geral e constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 35.

Tributário, em conformidade com as relações jurídicas de cobrança do crédito tributário. Entretanto, ainda precisamos estabelecer mais hipóteses para caminhar com o escopo ora em apreciação.

Como podemos refletir, a ciência do Direito, tendo-o como objeto, trabalha em uma sobrelinguagem¹³, mas não pode se distanciar dos critérios legais. Desse modo, reconhece-se neste trabalho que o Direito não se confunde com a lei, considerando que esta é apenas um dos seus instrumentos de revelação (na concepção ora tratada), mesmo que por vezes possa parecer ou se fazer imperfeito¹⁴.

Afinal, a lei, como aqui se entende, não consegue responder a todas as demandas do Direito, conforme se exemplifica pelo importante marco da história da humanidade, vide o período compreendido nas imediações, e durante, Segunda Guerra Mundial (ante aos absurdos ocorridos durante esse período). Milani M. Bento, ao tratar do constitucionalismo contemporâneo, cita o texto veiculado na Universidade de Heidelberg, em 1945, o qual alertava para as “consequências da estrita observância de leis”:

A lei vale por ser lei, e é lei sempre que, como na generalidade dos casos, tiver do seu lado a força para se fazer impor. Esta concepção de lei e sua validade, a que chamamos positivismo, foi o que deixou sem defesa o povo e os juristas contra as leis mais arbitrárias, mais cruéis e mais criminosas.¹⁵

¹³ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Teoria geral do Direito*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 90. “Ao voltarmos nossa atenção ao objeto para qual cada uma das linguagens se dirige, as estruturamos estabelecendo uma relação de dependência entre elas. Na base, figura a linguagem que chamamos de objeto (Lo), a qual a outra linguagem (de sobre nível) se refere. Esta segunda constitui-se como sobrelinguagem ou metalinguagem (Lm) em relação à primeira, isto é, uma linguagem que tem por objeto outra linguagem. Ela, porém, também pode ser tomada como objeto de uma terceira linguagem (Lm’), que se constitui como meta-metalinguagem em relação à primeira, ou metalinguagem em relação à segunda e assim, por conseguinte, até o infinito, porque há sempre a possibilidade de se produzir uma nova linguagem que a tome como objeto”. Considerando-se as linguagens do direito positivo e da Ciência do Direito, esta caracteriza-se como metalinguagem (Lm) daquela, que se apresenta como linguagem objeto (Lo). Isso porque a Ciência do Direito toma o direito positivo como objeto, ela o descreve, isto é, fala sobre ele.”

¹⁴ Sobre a ciência do Direito e sua forma de compreensão (constitucional e principiológica), Reale reconhece que “o fim da lei é sempre um valor”, racional que usamos de forma atrevida para alterar e dizer que o fim da lei é sempre um princípio, para depois alcançar o valor (na medida que o princípio encarta um valor) – evitando-se um desvalor”. REALE, Miguel. *Lições preliminares do Direito*. 22 ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 286.

¹⁵ BENTO, Milani M. *Positivismo jurídico e neoconstitucionalismo: postulados e diferenças*. Florianópolis: Empório do Direito, 2015, p. 37. Destaque-se que a mencionada citação foi extraída do icônico texto “Cinco Minutos de Filosofia do Direito”, publicado em 12 de setembro de 1945, em forma de circular dirigida aos estudantes da Universidade de Heidelberg. Edição em português: RADBRUCH, Gustav. *Filosofia do Direito*. Tradução de Cabral de Moncada. 5 ed. Coimbra: Armênio Amado, 1974, p. 415-418.

Assim, a ciência do Direito, em sua investigação, ressalta-se, também se utiliza de normas jurídicas comuns, presentes não só em uma realidade regional, mas em todas as experiências jurídicas existentes na história humana, pois não se restringe à uma época ou local, posto que tem como escopo estruturar normas jurídicas gerais em conceitos universais e conciliadores.

Sendo assim, no aspecto formal metodológico, trabalharemos, obviamente, por orientação da Constituição Federal – como fonte primordial do Direito brasileiro, a qual prevê a organização do Direito pátrio e cujas normas são aplicáveis ao Direito Tributário. Normas que notadamente dispõem da garantia de proteção dos direitos fundamentais em sua teoria universal, desenvolvida ao longo da história, especialmente vinculadas às limitações ao poder de tributar, como protetor do próprio Estado e de seus interesses públicos. Tudo isso para que possa haver harmonia e convivência entre as normas jurídicas, ainda que às vezes sejam necessários os ajustes naturais ao próprio sistema, que se pretende justo.

Nesse sentido, também é necessário pontuar e reforçar que a realidade do presente estudo é o Direito (e nem poderia ser diferente); realidade que tem como fundamento a coordenação ou ordenação de um conjunto de normas jurídicas – dentre as quais reconheceremos e destacaremos a importância de algumas, quais sejam, os princípios jurídicos –, que no caso brasileiro reconhecem-se previstos, explícitos e implícitos na Constituição Federal de 1988¹⁶. Ademais, convém salientar que se reconhece incerto no sistema jurídico do Estado brasileiro, ou seja, nos termos dos mandamentos da Constituição Federal de 1988, o estabelecimento de um Estado Democrático de Direito, reconhecimento este de suma importância.

Ao ser reconhecido o Estado Democrático de Direito, entendemos estar assegurado, ou assim deveria, um ambiente habitável por direitos (e garantias) fundamentais, individuais e coletivos – postura adotada na hipótese que se pretende aqui desenvolver. Neste caso em destaque, regulado pelos mandamentos constitucionais e sua inauguração do Estado Democrático de Direito, compreendemos a importância da instituição de um sistema jurídico legitimado pela soberania popular democrática, que cunha normas jurídicas, dentre as quais considera-se relevante o

¹⁶ A realidade ou realidade jurídica que se pretende relacionar é a de uma sociedade pautada pelo Direito: “*ubi societas, ibi jus*”. REALE, Miguel. *Lições preliminares do Direito*. 22 ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 02.

papel das denominadas princípios jurídicos, que se relacionam com os direitos fundamentais, além de irradiarem seus efeitos por todo o ordenamento jurídico.

Acerca desse ponto, Luís Roberto Barroso ressalta que:

o Direito contemporâneo é caracterizado pela passagem da Constituição para o centro do sistema jurídico, onde desfruta não apenas da supremacia formal que sempre teve, mas também de uma supremacia material axiológica. Compreendida como uma ordem objetiva de valores e como um sistema aberto de princípios e regras, a Constituição transforma-se no filtro através do qual se deve ler todo o direito infraconstitucional. Esse fenômeno tem sido designado como constitucionalização do Direito, uma verdadeira mudança de paradigma que deu novo sentido e alcance a ramos tradicionais e autônomos do Direito, como o civil, o administrativo, o penal e o processual.

Essa constitucionalização do Direito, potencializada por algumas características associadas ao contexto filosófico do pós-positivismo - centralidade da ideia de dignidade humana e dos direitos fundamentais, desenvolvimento da nova hermenêutica, normatividade dos princípios, abertura do sistema, teoria da argumentação - , tem tornado o debate jurídico atual extremamente rico e instigante. Nele têm-se colocado temas que definirão o futuro da Constituição, dentre os quais: o papel do Estado e suas potencialidades como agente de transformação e de promoção dos direitos fundamentais; a legitimidade da jurisdição constitucional e da judicialização do debate acerca de determinadas políticas públicas; a natureza substantiva ou procedimental da democracia e o conteúdo das normas constitucionais que a concretizam, para citar apenas alguns exemplos.¹⁷

Imerso nesse contexto, um estudo investigativo como o presente, além de poder ser “bonito”, obrigatoriamente deve ser “habitável”, conforme relembra Renato Lopes Becho,¹⁸ ao afirmar que pesquisas dessa natureza devem conciliar a axiologia¹⁹ e a gnosiologia²⁰. A beleza é tida então como uma metáfora da “construção” que pretende ser uma casa. Assim, tanto a “casa” quanto o “barco”, já mencionados, são forjados, ao mesmo tempo em que partem de estruturas extraídas da interpretação que ora se faz da Constituição Federal Brasileira de 1988.

Aliás, sob pena de ser inócuo, esta pesquisa tem como norte a contribuição, cooperação e respeito à atividade científica, especialmente no atual cenário do Direito

¹⁷ BARROSO, Luís Roberto. *Curso de Direito Constitucional contemporâneo*. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 110.

¹⁸ BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 26.

¹⁹ A axiologia é o estudo de valores, uma teoria do valor geral compreendido no sentido moral.

²⁰ A gnosiologia, também chamada de teoria do conhecimento, é o ramo da Filosofia que se ocupa do estudo do conhecimento.

brasileiro, cercado de uma crise de valores e de confiança que se reflete negativamente nas atividades de constituição, arrecadação e cobrança concernentes ao ramo do Direito Tributário. Em outros vocábulos, o trabalho tem como desenvoltura o objetivo de promover resultados positivos na aplicação do Direito, no caso, o Direito Tributário, ou no mínimo, contribuir com esta ciência, mesmo que apresentando provações, quiçá soluções.

Nesse sentido, reafirmamos a Constituição Federal como legitimadora do Estado Democrático de Direito que regulariza as relações jurídicas brasileiras, e também as relações jurídicas do Direito Tributário, especialmente pela importância que representa na existência e no estudo das normas de direito público. Ademais, a importância das normas de Direito Tributário se relaciona com a própria existência e sobrevivência do Estado, considerando que estabelece a fonte de geração de receitas, que tem o condão de promover a paz social, ou assegurar todas as potencialidades dos indivíduos, mediante uma sociedade livre e justa.

Frente ao atual estágio da experiência humana, ainda sim optamos pela organização da vida em sociedade regulada pela forma de Estado, *in casu*, republicano, com a tripartição de poderes (legislativo, executivo e judiciário), considerando que essa forma possui o objetivo teórico e ideológico de atender todos os desejos da coletividade, assegurando, a dignidade do indivíduo no exercício das suas potencialidades à medida que lhe assegura e garante direitos.

Acerca disso, Hugo de Brito Machado nos alerta para o tipo de Estado preconizado no Brasil:

Há quem sustente que todo o Estado é necessariamente um Estado de Direito, por ser regulado por normas. Na verdade, porém, somente se deve considerar um Estado de Direito aquele dotado de regramento jurídico capaz de colocar limites ao poder, evitando as práticas abusivas e arbitrárias dos governantes. Não basta a existência de um estatuto jurídico do poder, pois estatuto jurídico do poder e Estado de Direito, na verdade, são sinônimos. Estado de Direito, a rigor, é somente aquele que atende a determinadas exigências do Constitucionalismo moderno, no qual o poder é dividido e controlado.²¹

Nesse toar, é preciso pontuar que considera-se a organização de um Estado, notadamente um Estado Democrático de Direito como abstrusa, pois necessita de

²¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 31.

uma estrutura de exercício e gestão de sua soberania, arcabouço de defesa de suas fronteiras em relação com outros Estados, como também a organização e gestão dos seus poderes Executivo, Legislativo e Judiciário em âmbito nacional, além de aparelhos que possam garantir potencialidades: a liberdade, a segurança, a justiça, dentre outras, dispostas e não dispostas no preâmbulo da Constituição da República Federativa de 1988, com especial atenção a proteção dos direitos individuais e sociais, que, em palavras resumidas, pode ser denominado como direitos fundamentais.

2.2 Breves considerações sobre a tributação: sua importância e alcance

Conforme mencionado acima, na prática da atual experiência humana, a existência da vida em sociedade continua sendo organizada em forma de Estado, tendo por objetivo teórico-ideológico atender aos desejos da coletividade, assegurando, a dignidade do indivíduo no exercício das suas liberdades e capacidades, com o intuito de assegurar-lhe e garantir-lhe direitos, novamente, os já mencionados direitos fundamentais, que têm como seu centro nuclear a dignidade da pessoa humana. Nesse sentido, a doutrina de Vidal Serrano Nunes afirma que:

[...] podemos conceituar a dignidade humana como o postulado ético que, incorporado ao ordenamento jurídico, consubstancia o princípio segundo o qual o ser humano quer nas suas relações com semelhantes, quer nas suas relações com o Estado, deve ser tomado como um fim em si mesmo, e não como um meio, o que o faz dignitário de um valor absoluto, donde exsurge um regime jurídico que apresenta uma feição negativa e uma positiva.²²

Assim, não podemos negar que o Estado ainda é o protagonista no que tange à normatização e organização da sociedade, conforme destaca as palavras de Luís Roberto Barroso, ainda que suas feições e contornos venham sendo alteradas pelo fenômeno da globalização (e tecnologia digital), principal fenômeno de ruptura e reordenação da vida na contemporaneidade.

Por continuar permitindo a vida em sociedade e fazendo parte dela, não podemos esquecer que partimos ou nos encontramos inseridos no Estado e em sua

²² NUNES JR., Vidal Serrano. *A cidadania social na Constituição de 1988*. São Paulo: Verbatim, 2009, p. 114.

concepção, especialmente quando se trata da aplicação do Direito. Tal reconhecimento e raciocínio é verificado pelas seguintes afirmações e temas que necessitam sempre de vigilância: os quais são demonstrados pelo autor acima referido que diz:²³

[...] não há qualquer sintoma de que esteja em processo de extinção ou de que a ele será reservado um papel secundário. O Estado ainda é a grande instituição do mundo moderno. Mesmo quando se fala em centralidade dos direitos fundamentais, o que está em questão são os deveres de abstenção ou de atuação promocional do Poder Público. [...] Superados os preconceitos liberar, a doutrina publicista reconhece o papel indispensável do Estado na entrega de prestações positivas e na proteção diante da atuação abusiva dos particulares. O Estado, portanto, ainda é o protagonista na história da humanidade, seja no plano internacional, seja no plano doméstico. Sua presença em uma relação jurídica exigirá, como regra geral, um regime jurídico específico, identificado como de direito público. Os agentes do Estado não agem em nome próprio nem para seu autodesfrute. As condutas praticadas no exercício de competências públicas estão sujeitas a regras e princípios específicos, como o concurso, a licitação, a autorização orçamentária, o dever de prestar contas, a responsabilidade civil objetiva. No espaço público não reinam a livre-iniciativa e a autonomia da vontade, estrelas do regime jurídico de direito privado. Ainda uma última observação: em um Estado Democrático de Direito não subsiste a dualidade cunhada pelo liberalismo, contrapondo Estado e sociedade. O Estado é formado pela sociedade e deve perseguir os valores que ela aponta. Já não há uma linha divisória romântica e irreal separando culpas e virtudes.

Cientes de que dependemos do Estado para vivermos em sociedade, decerto que seria possível sustentar a hipótese de que na ausência de um Estado constituído, sem instituições regulares em funcionamento, seria intrincado imaginar o completo exercício da liberdade, como também da propriedade, quiçá da existência dos direitos fundamentais – ainda mais em sua última dimensão. Sem um Estado constituído não se pode imaginar muito, salvo a garantia física das propriedades mais básicas, como a possibilidade de possuir alimentos, agasalhos, pequenos instrumentos, os quais, eventualmente, podem ser apreendidos com as mãos, ainda que sob o risco de se perderem em um cenário de caos e violência (barbárie).

Obviamente, para se organizar nessa forma de Estado – Democrático de Direito, há um custo que os indivíduos devem suportar, custo que é preenchido a partir da tributação, que nada mais é, em termos parcos, do que uma transferência

²³ BARROSO, Luís Roberto. *Curso de Direito Constitucional contemporâneo*. São Paulo: Editora Saraiva, 2015, p. 93-94.

compulsória de uma parcela da propriedade de alguém para o Estado. De acordo com Sacha Calmon Navarro Coêlho, a tributação, na atualidade, exerce-se em sua demanda de modo a servir aos interesses do Estado:

O poder de tributar é exercido pelo Estado por delegação do povo. O Estado, ente constitucional, é produto da Assembléia Constituinte, expressão básica e fundamental da vontade coletiva. A Constituição, estatuto fundante, cria juridicamente o Estado, determina-lhe a estrutura básica, institui poderes, fixa competências, discrimina e estatui os direitos e as garantias das pessoas, protegendo a sociedade civil.

O poder de tributar, modernamente, é campo predileto de labor constituinte. A uma, porque o exercício da tributação é fundamental aos interesses do Estado, tanto para auferir as receitas necessárias à realização de seus fins, sempre crescentes, quanto para utilizar o tributo como instrumento extrafiscal, técnica em que o Estado intervencionista é pródigo. A duas, porque tamanho poder há de ser disciplinado e contido em prol da segurança dos cidadãos ²⁴:

Outro ponto que merece destaque, consoante o exposto acima, é que o ônus que os cidadãos precisam arcar ante a existência dos tributos possui alguns limites, sob pena das exações diretas e indiretas atingirem os valores necessários à satisfação vital do consumo, à manutenção do capital ou sobre uma parcela destinada à formação de novos capitais. Dessa forma, o exercício da tributação deve ser orientado e ordenado conforme destaca Cleide Previtalli Cais:

O exercício do poder de tributar pode conduzir o Estado a fixar impostos em desacordo com os princípios constitucionais que devem regular esta atividade. Exorbitando, pouco importando os motivos que a tanto conduzem, provoca o Estado o nascimento de uma relação tributária eivada de vício insanável, caso violentada a Constituição, ou ilegal, caso contrariado texto da lei ordinária.²⁵

Portanto, se desrespeitados os limites estabelecidos pelo regramento jurídico de uma nação, estar-se-á maculada condições econômicas, jurídicas ou sociais, e em uma última análise, empobrecendo o Estado, que, sem a arrecadação de tributos, a qual regularmente abastece o Tesouro Público, o Estado não conseguirá atuar, provocando um maléfico ciclo vicioso, que pode, ao final do dia, representar o caos. Quanto aos limites do Direito, e sua possível violação, vale destacar o alerta de

²⁴ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário brasileiro*. 8 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 39.

²⁵ CAIS, Cleide Previtalli. *O processo tributário*. 3 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 63.

Norberto Bobbio ao afirmar que independentemente de sua natureza ou fundamento, deve-se buscar garanti-los:

Não se trata de saber quais e quantos esses direitos, qual é a sua natureza e seu fundamento, se são direitos naturais ou históricos, absolutos ou relativos, mas sim qual é o modo mais seguro para garanti-los, para impedir que, apesar das solenes declarações, eles sejam continuamente violados.²⁶

O reconhecimento da necessidade de impedir a violação dos direitos, pode ser extraído da história do conhecimento humano. Além disso, o Direito necessita existir para regular a vida em sociedade, considerando que o império da lei não é garantidor de todos os desígnios do Estado (conforme acima lembrado sobre o período sombrio da história da humanidade, a Segunda Guerra Mundial). O Estado Democrático de Direito age especialmente na regulação da atividade da tributação, proposição que Voltaire²⁷ destaca em sua famosa obra *O preço da justiça*:

A lei transformou-se numa faca de dois gumes que degola tanto o inocente quanto o culpado. Assim, o que deveria ser a salvaguarda das nações transformou-se tão amiúde em seu flagelo que alguns chegaram a perguntar se a melhor das legislações acaso não consistiria em não se ter nenhuma.

E mais, se for permitido retirar uma parte da riqueza dos indivíduos através da tributação ou da cobrança dessa tributação em uma demanda infundada, leia-se, em arrepio ao Direito, em face do contribuinte (ou responsável tributário), não basta penalizá-lo indevidamente, já que ele precisará subsidiar e patrocinar esforços para se eximir da cobrança indevida. Posteriormente, tal cobrança impactará em toda a sociedade, considerando os custos indiretos da movimentação da máquina estatal que serão divididos entre todos os cidadãos habitantes deste Estado.

Nessa perspectiva, no caso da disputa alcançar a via judicial, já que o Poder Judiciário poderá ser instado a exercer seu papel de jurisdição – como quase sempre acontece, surge a necessidade de se evitar uma exação indevida (que não se

²⁶ BOBBIO, Norberto. *A era dos direitos*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, p. 25.

²⁷ VOLTAIRE, Francois-Marie Arouet. *O preço da justiça*. Tradução de Ivone Castilho de Benedetti. São Paulo: Martins Fontes, 2001, p. 8.

sustente juridicamente no âmbito do Estado Democrático de Direito e seu sistema jurídico tributário), que impõe à sociedade dois tipos de custos (ou preços) indiretos.

Tais custos explicam-se pela manutenção de um processo judicial caro, o na medida em que movimenta a máquina estatal e que decorre, no caso brasileiro, do ônus da sucumbência judicial, presente nas regras processuais vigentes. Outro ponto se dá, também, na avaliação de que a Fazenda Pública terá de pagar ao contribuinte vencedor, com o dinheiro de toda a sociedade, acarretando, em uma última análise, o desvio de riquezas que poderiam ser aplicadas em outras áreas de necessidade estatal – em letras miúdas, todos perdem.

No caso brasileiro, considerando a organização jurídica fundamental que é representada inicial e principalmente pela Constituição Federal de 1988, houve um cuidado em se estipular os comandos que devem ser obedecidos na criação, instituição e arrecadação de tributos, nos termos das disposições do Sistema Tributário Nacional. Não podemos olvidar, outrossim, que além dos ordenamentos acima mencionados, a Carta Política, por ser dogmática e analítica, trouxe também outros princípios que a própria administração pública, especialmente a administração tributária, deve necessariamente seguir e se curvar a outros dispostos no texto maior.

Vale lembrar o sempre recitado *caput* do artigo 37 da Constituição Federal de 1988: Art. 37. “A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência”.²⁸

Somados aos breves apontamentos acima, insta mencionar que nos alinhamos ao pensamento de Renato Lopes Becho, que, diferente de parte da doutrina²⁹, compreende a finalidade do Direito Tributário não como a parte do Direito relacionado à arrecadação, mas sim como proteção do cidadão contra a tributação amorfa, inclusive em atenção as conquistas históricas na limitação ao poder de tributar. Assim, convém reproduzirmos ponto central esclarecido pelo autor, de que o contribuinte guarda posição central no Direito Tributário, ponto fulcral para o presente trabalho:

²⁸ BRASIL. Constituição Federal de 1988, Artigo 37.

²⁹ No sentido de que a razão teleológica para o Direito Tributário é a arrecadação defendida por Rubens Gomes de Souza (1975, p. 79) e Amílcar Falcão (1999, p. 76), lembrados por Renato Lopes Becho.

A questão a ser colocada, então, deve ser: qual a finalidade do direito tributário? Qual deve ser o conteúdo do elemento teleológico da legislação tributária? A doutrina, no início do tratamento acadêmico do direito tributário, afirmava que era a necessidade de dinheiro do Estado. Assim, a interpretação econômica era a principal, pois a razão teleológica para o direito tributário é a arrecadação. [...] Entretanto, há outras possibilidades, como de o direito tributário ser considerado um limitador do poder de tributar, funcionando como um conjunto de freios contra o Estado, em sua ânsia arrecadatória. Nesse sentido, as limitações ao poder de tributar são conquistas históricas, iniciadas na Era Medieval (DERZI, 1997, p. 50-51), na Europa, e que trazem a principal finalidade do direito tributário: proteger o contribuinte.

O direito tributário, pois, pode ser visto como um conjunto protetivo do contribuinte diante do Estado (GRECO, 2000, p. 24). Entretanto, há que se considerar a possibilidade de as normas tributárias serem vista apenas sob o ponto de vista do Poder Público, com embaraço à livre tributação. Nesse sentido, os textos legais são vistos apenas como exigência formal de tributar. É uma concepção mais restrita do que aquela outra. Para nós, entendemos que o é importante o estudante que se inicia seus passos na organização jurídica da tributação perceber que [...] o direito tributário existe para proteger o contribuinte, o cidadão, da força do Estado. As normas exacionais, antes de serem autorizações para tributar (sentido positivo), são proteções contra a tributação sem limites (sentido negativo). A justificativa deste posicionamento é encontrada na história: sem legislação, o soberano recolhia o quanto de bens queria do patrimônio dos seus súditos (ou súbditos, aqueles que se encontravam abaixo de quem estava dizendo).³⁰

Dessa forma, considerando a existência de limites que devem balizar a atuação estatal na cobrança de tributo, como também o fato de que a administração tributária tem o dever de obedecer os mandamentos principiológicos constitucionais, tudo para o alcance da justiça fiscal, passemos à análise de que a compreensão dessa justiça fiscal deve ser um objetivo de toda a sociedade, pois a violação dos princípios constitucionais punirá, em última análise, não só o contribuinte, mas toda a sociedade, motivo que exige cravar os desígnios do arquétipo constitucional.

³⁰ BECHO, Renato Lopes. *Lições de Direito Tributário: teoria geral e constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 50-51.

2.3 A Constituição Federal como orientação do sistema jurídico

Uma primeira descrição é necessária, ainda que se admita uma obviedade, que é a existência da unidade de poder do Estado, e sua consequência, que é Direito de Estado. Ora, vale pontuar que, como define Miguel Reale³¹, o Estado:

É a organização da Nação em uma unidade de poder, a fim de que a aplicação das sanções se verifique segundo uma proporção objetiva e transpessoal. Para tal fim, o Estado detém o monopólio da coação no que se refere à distribuição da justiça. [...] O Estado, como ordenação do poder, disciplina as formas e os processos de execução coercitiva do Direito.

Novamente, considerando que o trabalho é inserto na realidade do Direito, e que este é singelamente compreendido como um conjunto de normas – conjunto composto por princípios e regras³² –, no presente corte que se pretende analisar, é obvio que como qualquer ciência, é preciso estabelecer uma orientação para estas normas, ou conjunto de normas. E qual seria a orientação que devemos seguir de início, que regula e institui este poder oriundo do Estado, no caso o Estado Brasileiro? Ora, a expressão da vontade consciente de um povo, sob o aspecto do Direito, é a Constituição de uma nação. Destaque-se, nesse caso, a Constituição Federal Brasileira, promulgada em 1988.

Afinal, reconhece-se uma Constituição por contemplar conceitos formais e materiais do exercício do poder, inclusive normativo, em atenção à vontade de uma sociedade e sua regulação social, consagrando as ideologias políticas no exercício deste poder. Em outras palavras é a carta de intenções ou programações do ordenamento jurídico para orientação e interpretação de suas normas. Assim, é necessário reconhecer os apontamentos da definição quanto à Constituição Federal para alcançarmos o conceito burilado dessa importante peça para um sistema jurídico. Segundo Paulo Bonavides³³.

³¹ REALE, Miguel. *Lições preliminares do Direito*. 22 ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 76.

³² MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 192.

³³ BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 15 ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 84-85.

A palavra Constituição abrange toda uma gradação de significados, desde o mais amplo possível – a Constituição em sentido etimológico ou seja, relativo ao modo de se das coisas, sua essência e qualidades distintivas – até este outro em que a expressão se delimita pelo adjetivo que a qualifica, a sabe, a Constituição política, isto é, a Constituição do Estado, objeto aqui do exame. Mas por esse aspecto, urge ainda distinguir no termo Constituição duas acepções. Omitidas, obscureceriam o entendimento dessa noção capital do Direito Público e da Ciência Política que são respectivamente o conceito material e o conceito formal de que a Constituição se reveste. (...) Do ponto de vista material, a Constituição é o conjunto de normas pertinentes à organização do poder, à distribuição de competência, ao exercício da autoridade, à forma de governo, aos direitos da pessoa humana, tanto individuais como sociais. Tudo quanto for enfim, conteúdo básico referente à composição e ao funcionamento da ordem política exprime o aspecto material da Constituição. (...)

As Constituições não raro inserem matéria de aparência constitucional. Assim se designa exclusivamente por haver sido introduzida na Constituição, enxertada no seu corpo normativo e não porque se refira aos elementos básicos ou institucionais da organização política. Entra essa matéria pois a gozar da garantia e do valor superior que lhe confere o texto constitucional.

Neste ponto, recorda-se que nesta realidade de pesquisa, que segue orientada por essa fonte, torna-se necessário qualificá-la em seu termo formal, denominado por toda a doutrina como “Fontes do Direito”. Sua qualificação e descrição são de suma importância sob o risco de perdemos o liame comunicacional.

Assim, é preciso reproduzir como trabalha a ciência e a doutrina, que estaria ligada à “genealogia”, motivo que novamente valemo-nos de Miguel Reale, para a descrição precisa ao termo, relativa ao campo do Direito, ao reconhecer:

Por “fonte do direito” designamos os processos ou meios em virtude dos quais as regras jurídicas se positivam com legítima força obrigatória, isto é, com vigência e eficácia no contexto de uma estrutura normativa. O direito resulta de um complexo de fatores que a Filosofia e a Sociologia estudam, mas se manifesta, como ordenação vigente e eficaz, através de certas formas, diríamos mesmo de certas fôrmas, ou estruturas normativas, que são o processo legislativo, os usos e costumes jurídicos, a atividade jurisdicional e o ato negocial.³⁴

Em outra leitura, destaca-se a visão de Paulo de Barros Carvalho³⁵, que prontamente acrescenta o escalonamento previsto em um sistema jurídico, além da competência do produtor da fonte como parte relevante dessa “origem”, termo usado

³⁴ REALE, Miguel. *Lições preliminares do Direito*. 22 ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 140.

³⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 28 ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 73.

com precisão por Renato Lopes Becho³⁶, que, somado à definição dos “modos de expressão de Direito”, de Luciano Amaro³⁷, é possível cunhar a “origem dos modos de expressão de Direito”. Entretanto, vale examinarmos as palavras de Paulo de Barros Carvalho:

Por fontes do direito havemos de compreender os focos ejetores de regras jurídicas, isto é, os órgãos habilitados pelo sistema para produzirem normas, numa organização escalonada, bem como a própria atividade desenvolvida por esses entes, tendo em vista a criação de normas. Significa dizer, por outros torneios, que não basta a existência do órgão, devidamente constituído, tornando-se necessária sua atividade segundo as regras aqui previstas no ordenamento.³⁸

Sem pretendermos esgotar o tema das Fontes do Direito que se apresentam como “origem” para a relação jurídica, bem como suas possíveis classificações (como por exemplo em formais ou materiais), apenas complementaremos a descrição de “fonte”, com exemplos da doutrina de Direito Tributário, descritos por Luís Eduardo Schoueri, ao afirmar que:

Quando se pretende estudar a disciplina jurídica de determinado instituto – no caso da tributação –, a primeira pergunta que surge é qual o fundamento jurídico, afinal, para que se institua uma relação, entre o Estado e o particular, que confira ao primeiro o direito de exigir do último o pagamento de uma quantia – o tributo. Esta questão leva à investigação sobre as fontes do Direito Tributário. Num sentido amplo, a ideia de fonte leva a investigar quais as origens da relação acima descrita. Haverá que perguntar, mesmo, qual a razão para que se obedecem às regras postas pelo Direito. A teoria geral do Direito cuidará, a partir da aproximação zetética, dessas indagações. No Estado de Direito, o princípio da soberania popular levará a reconhecer o povo como fonte definitiva de todo poder e, portanto, do ordenamento jurídico.³⁹

Retornando às palavras de Luís Eduardo Schoueri e considerando que a soberania popular foi cunhada na elaboração e promulgação da Constituição, considera-se que, tal fonte não poderá ser desprezada em qualquer análise jurídica e científica, ainda que não seja utilizada isoladamente. Acerca de um ponto distintivo

³⁶ BECHO, Renato Lopes. *Lições de Direito Tributário: teoria geral e constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 171.

³⁷ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 2012, Cap. IX, item 2 (livro digital).

³⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo. Noeses, 2008, p. 392.

³⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 77.

dessa fonte, Sacha Calmon Navarro Coêlho afirma que a Constituição Federal é a que mais apresenta o tema da tributação e que isso remete a três situações:

O Brasil, ao contrário, inundou a Constituição com princípios e regras atinentes ao Direito Tributário. Somos, indubitavelmente, o país cuja Constituição é a mais extensa e minuciosa em tema de tributação. Este cariz, tão nosso, nos conduz a três importantes conclusões:
Primus – os fundamentos do Direito Tributário brasileiro estão enraizados na Constituição, de onde se projetam sobre as ordens jurídicas parciais da União, dos estados e dos municípios;
Secundus – o Direito Tributário posto na Constituição deve, antes de tudo, merecer as primícias dos juristas e dos operadores do Direito, porquanto é o texto fundante da ordem jurídico-tributária;
Tertius – as doutrinas forâneas devem ser recebidas com cautela, tendo em vista as diversidades constitucionais.⁴⁰

Nas palavras de José Joaquim Gomes Canotilho, sob o aspecto de orientação do sistema jurídico, na condição de fonte do Direito, é preciso reconhecer dentro do sistema jurídico a capacidade da Constituição em exercer essa função, de maneira hierárquica, como fonte primária de produção jurídica, na medida em que:

Esta superioridade hierarquico-normativa concretiza-se e revela-se em três perspectivas: (1) as normas do direito constitucional constituem uma *lex superior* que recolhe o fundamento de validade em si própria (*autoprímazia normativa*); (2) as normas de direito constitucional são normas de normas (*norma normarum*), afirmando-se como fonte de produção jurídica de outras normas (normas legais, normas regulamentares, normas estatutárias); (3) a superioridade normativa das normas constitucionais implica o princípio da conformidade de todos os actos dos poderes políticos com a Constituição (cfr. art. 3.713 da CRP).⁴¹

Na mesma esteira do que preconiza Canotilho, não podemos deixar de mencionar as palavras de Roque Antonio Carrazza que ressalta além deste papel como fonte essencial, também o aspecto de ser necessária a obediência do texto constitucional, que em momento algum da experiência jurídica pode ser desrespeitado.

A Constituição, conforme acenamos, ocupa o nível superior da ordem jurídica, acima do qual não se reconhece outro patamar de juridicidade positiva. É ela que enumera os princípios fundamentais, organizativos e finalísticos da comunidade estatal, definindo as relações do poder político, dos governantes e governados e – respeitados os direitos e

⁴¹ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional*. 7 ed. Coimbra: Livraria Almedina, 2003, p. 1147.

garantias individuais e sociais e o princípio da livre iniciativa – até das pessoas físicas e jurídicas. Lei máxima, a Constituição é o critério último de existência e validade das demais normas do sistema do Direito, pelo que condiciona o agir [...] os poderes Legislativo, Executivo e Judiciário.⁴²

A ordem jurídica pressupõe que a Constituição seja superior a outros atos normativos, situação conhecida por “conformidade constitucional”, ou seja, as normas tidas como inferiores, tais como decretos e portarias devem estar em consonância com a chamada *norma normarum* proveniente da norma jurídica.

Assim, este trabalho labora com a hipótese de que dentre as fontes do Direito, admite-se e reconhece-se em destaque – como não poderia ser diferente – a coordenação e ordenação da Constituição como primeira fonte formal, ou também, valendo-se da assertividade de Renato Lopes Becho, esclarece o reconhecimento de que a carta

exsurge como imperativo lógico fixarmos a Constituição como a origem de todo o direito positivado. O neoconstitucionalismo, como movimento cultural que declara e sobrepõe a Carta Constitucional, pairando sobranceira sobre toda a ordem jurídica, confere à Constituição a primazia dentre as fontes formais. Todas elas extrairão explícita ou implicitamente do Texto Constitucional suas forças e autoridade. Sendo assim, a fonte formal por excelência é a Constituição.⁴³

Ora, como ciência, o Direito deve alcançar a busca da previsibilidade, da ideia de método, e nada melhor do que uma “origem” que representa uma vontade escrita (no caso brasileiro, a vontade de uma nação), uma origem conhecida que dispõe normas jurídicas a serem observadas pelo Direito pátrio.

Daí a necessidade de ressaltar que o exemplo brasileiro se baseia na segurança e na certeza que a lei constitucional oferece, pois, de forma diversa, os costumes nascem por toda a parte, de maneira anônima.

Portanto, a Constituição é na verdade um resultado, e tem a função de orientar novos resultados, e mais, organizar as relações jurídicas. Ora, não deslembramos que o Direito também assume essa preocupação, já que nas palavras

⁴² CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional*. 31 ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 38.

⁴³ BECHO, Renato Lopes. *Lições de Direito Tributário: teoria geral e constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 175.

de Giorgio Del Vecchio, o direito é a "coordenação objetiva das ações possíveis entre vários sujeitos, segundo um princípio ético que as determina, excluindo qualquer impedimento"⁴⁴.

Com efeito, tal coordenação objetiva é possível muito em função de o Direito propiciar regras deônticas com conteúdo prescritivo mediante os modais⁴⁵ permitido, proibido, obrigatório, estabelecendo um comando específico. Ora, se a interpretação do Direito possui como objeto os textos normativos, podemos dizer que a Constituição deve ser o ponto de partida, dada sua importância como vértice da aplicação do Direito, destaque-se, ainda que seja pelo conceito formal (sem nos esquecer do material) de hierarquia, na senda de Hans Kelsen⁴⁶, considerando que a Constituição ocupa a posição de "nível supremo da ordem jurídica"⁴⁷ brasileira, a qual se reconhece como fundamento de validade de todas as normas jurídicas brasileiras.

Vale destacar ainda que a Constituição também prevê garantias processuais e jurisdicionais para o mencionado controle de validade, especialmente na constatação de constitucionalidade e inconstitucionalidade de textos normativos, tudo para que seja assegurada a integridade do ordenamento constitucional. Nestes termos, a lição de Nelson Nery Junior é que:

Naturalmente, o Direito Processual se compõe de um sistema uniforme, que lhe dá homogeneidade, de sorte a facilitar sua compreensão e aplicação para a solução das ameaças e lesões a esse direito. Mesmo que se reconheça essa unidade processual, é comum dizer didaticamente que existe um Direito Constitucional Processual, para significar o conjunto das normas de Direito Processual que se encontra na Constituição Federal, ao lado de um Direito Processual Constitucional, que seria a reunião dos princípios para o fim de regular a denominada jurisdição constitucional.⁴⁸

⁴⁴ DEL VECCHIO, Giorgio. Trad. BRANDÃO, Antonio José. *Lições de Filosofia do Direito*. Coimbra, 1951, p. 252.

⁴⁵ CARVALHO, Aurora Tomazini. *Teoria geral do Direito*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 163. "Os modais deônticos aparecem como predicados de segundo nível, atuando sobre as variáveis representativas das condutas intersubjetivas que a linguagem normativa pretende disciplinar ("p" – ex: matar, pagar, fumar, votar, vender, etc.). Temos então: "Pp", "Op" e "Vp", onde, saturando os conteúdos das fórmulas, lê-se: "permitido vender", "obrigatório pagar" e "proibido fumar". Os operadores deônticos qualificam as condutas, possibilitando, assim, que elas sejam reguladas".

⁴⁶ HANS, Kelsen. *Teoria pura do Direito*. vol. II. 2 ed. Tradução de João Baptista Machado. Coimbra: Arménio Amado Editor, 1962.

⁴⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional*. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 34.

⁴⁸ NERY JR, Nelson. *Princípio do Processo Civil na Constituição Federal*. São Paulo: RT, 2002, p. 20.

A importância da Constituição é, portanto, de reconhecimento da ciência, conforme se verifica nas menções acima, notadamente como orientadora da atividade do Estado, abarcando, obviamente, o exercício do poder de tributar que envolve a obrigação e o crédito tributário, a constituição, a arrecadação e a cobrança deste. Nesse sentido, Roque Antonio Carrazza⁴⁹ ressalta o poder da carta constitucional:

Em suma, a Constituição é o limite do Poder Público e o fundamento de todo o sistema jurídico. [...] As normas constitucionais, além de ocuparem a cúspide da “pirâmide jurídica”, caracterizam-se pela imperatividade de seus comandos, que obrigam – reiteramos – não só as pessoas físicas ou jurídicas, de direito público o de direito privado, como o próprio Estado. O que estamos procurando ressaltar é que a Constituição não é um mero repositório de recomendações, a serem ou não atendidas, mas um conjunto de normas supremas que devem ser incondicionalmente observadas, inclusive pelo legislador infraconstitucional, pelo administrador público e pelo juiz. Afinal, são elas que protegem os cidadãos das eventuais arbitrariedades estatais.

A Carta Constitucional influencia toda a sociedade, a vida de todas as pessoas, como também o exercício do poder do Estado, e seus braços, como o Legislativo, Executivo ou Judiciário, especialmente pelo modo que foi desenvolvida a experiência jurídica constitucional pátria, conforme suscita a doutrina de Aliomar Baleeiro⁵⁰, segundo o qual a Carta Maior é emblemática e, de certa forma, incomparável com a de outros países.

No mesmo caminho, também se posiciona Geraldo Ataliba, ao demonstrar as marcas da Constituição no sistema jurídico como obrigatoriedade na interpretação de qualquer aspecto do Direito Brasileiro, ainda que por algum motivo se possa não concordar com algum mandamento, razão que é enfático ao afirmar:

A compreensão de toda e qualquer instituição de direito público, positivamente adotada por um povo, depende da prévia percepção dos princípios fundamentais postos na sua base por este mesmo povo, na sua manifestação política plena: a Constituição [...] Importa, assim, conhecer a Constituição, para assegurar-lhe eficácia, realizando seus princípios, como forma de tornar efetivos os desígnios que – bem ou mal – o povo expressou. [...] Mesmo uma Constituição defeituosa é

⁴⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional*. 31 ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 38.

⁵⁰ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 2,

seguramente melhor do que nada, na medida que reduz o arbítrio e assegura os direitos individuais.⁵¹

De modo semelhante, Canotilho⁵² afirma que a Constituição é um documento que organiza o poder político e garante direitos fundamentais ao povo de forma sistematizada, e por isso, serve ao povo. Conforme se verifica, a doutrina labora com grande força o mandamento constitucional orientador e garantidor de direitos e limites do Estado, com cada vez mais instrumentalidade no seu exercício, como protetor dos direitos fundamentais, de forma que, também propugna com contundência Barroso:

A Constituição, portanto, cria ou reconstrói o Estado, organizando e limitando o poder político, dispondo acerca de direitos fundamentais, valores e fins públicos e disciplinando o modo de produção e os limites de conteúdo das normas que integrarão a ordem jurídica por ela constituída. Como regra geral, terá a forma de um documento escrito e sistemático, cabendo-lhe o papel, decisivo no mundo moderno, de transportar o fenômeno político para o mundo jurídico, convertendo o poder em Direito.⁵³

Tal fundamentação criteriosa se dá sobretudo no caso brasileiro, e porquanto o texto constitucional brasileiro esteja previsto por uma natureza rígida e programática, não há como começar uma análise jurídica sem partir deste supedâneo. Neste sentido, o Supremo Tribunal Federal, que tem o poder de guardar a Constituição, se pronunciou em diversos acórdãos, dentre os quais destaca-se ao proferido em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.823⁵⁴, da relatoria do Ministro Alexandre de Moraes, o qual tratou do tema ao analisar as limitações ao poder de tributar:

A Constituição Federal de 1988 consagrou o Sistema Tributário Nacional como a principal diretriz do Direito Tributário, estabelecendo regras básicas regentes da relação entre os Entes Federativos e do Estado/Fisco com o particular/contribuinte, definindo as espécies de tributos, as limitações do poder de tributar, a distribuição de competências tributárias, as imunidades e possibilidades de isenções e a repartição das receitas tributárias, caracterizando-se, pois, pela rigidez e complexidade (GERALDO ATALIBA. *Hermenêutica e sistema constitucional tributário*. *Justitia – Revista do Ministério Público do Estado de São Paulo*, nº 77, p. 121; WALDERLEY JOSÉ

⁵¹ ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 17.

⁵² CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional*. 7 ed. Coimbra: Livraria Almedina, 2003, p. 52.

⁵³ BARROSO, Luís Roberto. *Curso de Direito Constitucional contemporâneo*. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 99.

⁵⁴ ADI 2823 / MT - MATO GROSSO, AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE, Relator(a): Min. ALEXANDRE DE MORAES, Julgamento: 19/12/2018. Órgão Julgador: Tribunal Pleno.

FERERIGHI. *Direito tributário: parte geral*. São Paulo: Atlas, 2000. p. 29; PAULO DE BARROS CARVALHO. *Curso de direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1988. p. 11; VITÓRIO CASSONE. *Sistema tributário nacional na nova Constituição*. São Paulo: Atlas, 1989. p. 16). A imposição tributária, como lembra Ives Gandra Martins, “representa apropriação de bens do cidadão” (Comentários à Constituição do Brasil, São Paulo: Saraiva, 1988-1990. v. 6, t. 1, p. 6) e, portanto, sempre deverá observar fielmente os princípios e preceitos constitucionais. A adoção do modelo federativo pela Constituição de 1988 estabeleceu vários princípios, entre eles a necessidade de cada ente federativo possuir uma esfera de competência tributária que lhe garanta renda própria, para o pleno exercício de suas autonomias política e administrativa (ROQUE CARRAZA. *Curso de direito constitucional tributário*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 303).[...] As competências tributárias deverão ser exercidas em fiel observância às normas constitucionais, que preveem, especificamente, limitações do poder de tributar, com a consagração de princípios, imunidades, restrições e possibilidades de isenções. Dessa forma, ao mesmo tempo em que o legislador constituinte restringiu a liberdade do Congresso Nacional em estabelecer a competência tributária de cada ente federativo (rigidez), descreveu com detalhes as limitações do poder de tributar e a repartição das receitas tributárias (complexidade).

Por sua vez, Renato Lopes Becho reconhece a necessidade de referência na produção legislativa, os ditos caminhos de referência formal e principiológica, não deixando sem um “norte” a produção legislativa, que sempre deve respeito aos limites impostos pela Constituição Federal, conforme podemos verificar na sequência:

A supremacia constitucional firma importante premissa de que a Constituição limita a competência dos legisladores infraconstitucionais. Por referência constitucional temos toda a sistemática principiológica ínsita aos textos constitucionais que, mesmo não estipulando preceitos ou determinações específicas sobre dado assunto oferece “norte” para situar o legislador dentro do arcabouço básico determinado pelo constituinte (não enquanto pessoa, mas enquanto instituição). [...] Existem elementos no próprio sistema do direito que demonstram a supremacia da Constituição. Ela não é mero exercício retórico, que procura cooptar aprovação comunicacional apenas pela força das palavras. No ordenamento jurídico brasileiro, a supremacia constitucional pode ser aprovada de maneira inofismável na análise do sistema processual, notadamente pelo instrumento de declaração de inconstitucionalidade das leis, disponível de forma difusa a todos os julgadores e, de forma concentrada, para os membros do Supremo Tribunal Federal.⁵⁵

⁵⁵ BECHO, Renato Lopes. *Lições de Direito Tributário: teoria geral e constitucional*. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 215.

Becho reconhece que além do valor orientador, há o importante caráter do processo orientador da carta constitucional para evitar os desvios e eventuais abusos cometidos pelos Estados Fiscais. Em outras palavras, destaca os mecanismos que a supremacia constitucional prevê para afastar sua violação.

Também neste aspecto “vivo” do texto constitucional, Willis Santiago Guerra Filho⁵⁶ descreve a Constituição como um “programa de ação”, que seria “responsável a um só tempo pela sua mobilidade e estabilidade” destacando as palavras de Pablo Lucas Verdú⁵⁷, para depois concluir que a Constituição deve ser vista como um “processo” que ao ser adequado a uma época – pós-moderna, como vem se apelidando o tempo presente (início do século XIX) – corre o risco de cair no descrédito narrativo. Em suma, conforme se convence, é inegável o caráter orientador, com escopo de harmonizar e dar coerência ao sistema jurídico, no caso, o brasileiro, estabelecendo as bases e fundamentos formais e axiológicos do sistema jurídico nacional, na regulação e limitação do poder do Estado, mediante um documento escrito, garantidor de direitos aos destinatários.

Sobre este aspecto, Heleno Taveira Tôres reconhece que “a interpretação constitucional tornou-se, nos últimos tempos, matéria de grande importância para qualquer ramo do Direito”,⁵⁸ baseando-se em diversas doutrinas internacionais espalhadas pelo mundo, e assim, reforça que para o ordenamento jurídico, a *parametricidade* conteudista da Constituição fundamenta todas as normas jurídicas criadas no interior de um sistema. Assim, a segurança jurídica é a segurança constitucional em sua vigência e efetividade, com a certeza da preservação

A interpretação das normas do Sistema Constitucional Tributário não tem qualquer diferenciação ou especialidade em relação à hermenêutica constitucional em geral. A certeza jurídica que espera da Constituição depende de sua adequada interpretação e da criação de normas em plena coerência material e axiológica com os valores e princípios. [...]

O ordenamento jurídico assume a Constituição como sua norma fundamental interna e, pelo axioma de necessária *parametricidade* de conteúdos, qualquer norma jurídica criada no interior desse sistema

⁵⁶ GUERRA FILHO, Willis Santiago. *Processo constitucional e direitos fundamentais*. 7 ed. São Paulo: SRS Editora, 2017, p. 17.

⁵⁷ VERDÚ, Pablo Lucas. *Curso de Derecho Político*. Vol. II. Madri: Tecnos, 1977, p. 532.

⁵⁸ TÔRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário*. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 292-294.

deverá manter compatibilidade de fundamentação e de validade com o texto constitucional.

A segurança jurídica é, antes de tudo, a segurança jurídica da constitucionalidade, do agir conforme a Constituição e da sua garantia de efetividade. E como a Constituição preside todo e qualquer processo interpretativo da ordem jurídica, a certeza primeira do ordenamento é a preservação das competências das regras de organização e dos direitos e poderes estabelecidos no texto supremo, como enfatiza Garcia de Enterría, sob “*la preeminência de la Constitución em el sistema jurídico*”. Desse modo, todos os atos de aplicação ou criação de normas são, igualmente atos de aplicação da Constituição. Os destinatários das normas constitucionais são, ao mesmo tempo, os seus intérpretes. Estamos convencidos de que todos os indivíduos, no Estado Democrático de Direito, são chamados à condição de intérpretes da Constituição. Dúvidas, porém, remanescem sobre quem sejam os intérpretes *qualificados* da Constituição e que lhes devem concretizar, a cada ato de aplicação. [...] A garantia de “concretização” da constitucionalidade em todo e qualquer ato de aplicação do direito é uma expressão fundamental da segurança jurídica da Constituição. Deverás, a interpretação da Constituição não se limita a servir à solução de inconstitucionalidades. Ao contrário, no Estado Democrático de Direito ela tem que ser permanente, seja qual for a relação jurídica, de direito público ou direito privado, entre particulares, entre órgãos estatais. Por conseguinte, todos integram a grande comunidade de intérpretes da Constituição.⁵⁹

Na parte da ciência do Direito, especificamente, do Direito Tributário, insta mencionar que a Constituição Federal (como fonte do Direito) é vértice interpretativo, em especial pela instituição do Estado Democrático de Direito, com destaque para a previsão das limitações ao direito de tributar na sua elaboração de um amplo sistema constitucional tributário, sem esquecer também da consagração e proteção dos direitos fundamentais, previstos em todo o texto constitucional.

2.4 Das limitações ao poder de tributar e sua normatividade

Em vista de que laboramos na concepção da orientação e eficácia do quanto consagrado é o Direito em nível constitucional, vale reiterar que as normas jurídicas extraídas do texto da Constituição são a referência para a tributação como orientação e limite. Por óbvio, destacam-se, inicialmente, as normas que se relacionam com a

⁵⁹ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário*. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 292-294.

organização do sistema tributário, vide o Título VI, que trata da Tributação e do Orçamento, mais concretamente o Capítulo I, nominado como Sistema Tributário Nacional e, especialmente, da Seção I, que aborda os princípios gerais. Neste aspecto, corrobora-se a necessidade de verificar a existência de uma ordenação que merece ser aplicada para qualquer tema que envolva a tributação e sua cobrança.

Note-se que é imprescindível na seara tributária não se olvidar das marcas basilares do artigo 150, alocado na Seção II, que trata expressamente das “Limitações ao Poder de Tributar”, da qual, de início, ressalva que: “Sem **prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte**, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios”⁶⁰ (destaques nossos) – reforçando o modal deôntico “proibido” da norma.

Assim, ao analisarmos o comando constitucional, é possível extrair que não só o Título VI é a única parte do texto constitucional que dispõe sobre o poder de tributar, considerando que a Constituição conta com outros mecanismos de regulação da tributação, merecendo destaque, pela natural relevância, os direitos fundamentais, dentre os quais podemos exemplificar os estabelecidos no preâmbulo da carta constitucional, tais como: os direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, a igualdade, a justiça.

Sendo assim, a própria competência tributária atribuída pela Constituição já floresce limitada pelas restrições ao poder de tributar, em seu sentido máximo, e mais, adicionada aos contornos e proteção dos direitos fundamentais. Acrescente-se ainda que tal limitação deve ser atendida em todas as fases de manejo do crédito tributário, seja na constituição, arrecadação e eventual cobrança, sob pena de restar inócuo o limite estatal constitucionalmente convencionado. Neste sentido, Roque Antonio Carrazza⁶¹ afirma que a Constituição

Tudo converge, pois, no sentido de que a Constituição, ao mesmo tempo em que distribuiu competências tributárias, indicou os padrões dentro dos quais o legislador ordinário de cada pessoa política pode traçar os aspectos das normas jurídicas dos tributos que lhe dizem respeito. Como vimos, a Constituição reduziu cada tributo a um arquétipo normativo ou regra-matriz, que o legislador é obrigado a

⁶⁰ BRASIL. Constituição Federal de 1988.

⁶¹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional*. 31 ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 842.

levar em conta quando cria *in abstracto* a exação. Em boa técnica, não há propriamente "limitações constitucionais às competências tributárias", mas, apenas, "competências tributárias" com perfis perfeitamente traçados pela Carta Fundamental. Sustentar o contrário equivale a aceitar que, num primeiro momento, a Constituição concedeu, às pessoas políticas, poderes tributários ilimitados e, subsecutivamente, limitou seu exercício. Assim não nos parece. Em verdade, a competência tributária da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal é a resultante (contida na Constituição) do poder tributário pleno e de suas limitações (ambos pré-constitucionais). A competência tributária nasce, pois, limitada. É, se o desejarmos, o somatório da autorização e da limitação constitucional à instituição de tributos. Celso Ribeiro Bastos é do mesmo pensar: "Dá-se o nome de limitações constitucionais ao poder de tributar àquelas normas constantes da Constituição que, em vez de conferir competências positivas para tributar, cifram-se a fazer justamente o contrário, isto é, a proibir que determinadas situações por elas descritas sejam colhidas pela força tributária do Estado. [...] Pode-se dizer que as limitações constitucionais ao poder de tributar colaboram para a fixação do campo competencial das pessoas de direito público com capacidade política, no que diz respeito à criação de tributos.

Adicionalmente, vale avultar que também existem as normas infraconstitucionais dentro da composição do sistema jurídico tributário brasileiro, aspecto que a Constituição acaba por considerar e, neste aspecto, vale mencionar que o Código Tributário foi publicado antes da Assembleia Constituinte de 1988, mas que foi recepcionado pela carta maior.

A expressão "limitação" ou melhor, "limitações ao poder de tributar", conforme ressalta Humberto Ávila⁶², foi utilizada pela primeira vez na doutrina nacional por Aliomar Baleeiro, em 1951, em sua clássica obra intitulada *Limitações Constitucionais ao poder de tributar*⁶³, que foi inclusive incorporada à Constituição. Nestes termos, destacando que há a mesma preocupação na doutrina alemã – vide trabalhos de Klaus Tipke⁶⁴ e Christian Waldhoff⁶⁵ – pode-se reconhecer a convergência das doutrinas.

Desse modo, para Humberto Ávila as competências impositivas às pessoas políticas investidas de tributar não podem ser manipuladas ao ponto de

⁶² ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 134.

⁶³ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

⁶⁴ TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. 2 ed. t. 1. Köln: Otto Schmidt, 2000.

⁶⁵ WALDHOFF, Christian. *Verfassungsrechtliche Vorgaben für die Steuergesetzgebung im Vergleich Deutschland*. Schweiz. München: Beck, 1997.

comprometerem a ordem constitucional, independentemente do modo como seja estruturado o sistema jurídico de um país, como o brasileiro e o alemão, por exemplo. No caso brasileiro, as limitações formais ao poder de tributar foram examinadas profundamente, contudo, o exame material sobre o estado de direito pode ser aperfeiçoado. Em suas palavras:

O importante é que o tema é a prática das competências impositivas por parte das entidades políticas investidas da prerrogativa de tributar não pode caracterizar-se como instrumento que, arbitrariamente manipulado pelas pessoas estatais, venha a conduzir a destruição ou a comprometimento da própria ordem constitucional. O importante é que o tema é o mesmo, qual seja, os limites constitucionais da tributação, ainda que ele seja tratado mediante o emprego de expressões diferentes e também investigado por meio de métodos diversos, em função da existência de distinções estruturais e normativas entre o sistema jurídico brasileiro e o alemão. Como o trabalho terminou sendo ampliado e atualizado, ultrapassando o tema das limitações para abranger parte substancial do Direito Constitucional Tributário, passou a denominar-se de Sistema Constitucional Tributário. As limitações formais ao poder de tributar (legalidade, irretroatividade, anterioridade, entre outras) que regulam a forma e o procedimento da tributação foram examinados profundamente pela doutrina brasileira. O exame da dimensão material do sobreprincípio do Estado de Direito pode ser aperfeiçoado. As causas disso são conhecidas: os princípios materiais de conteúdo, inclusive os direitos fundamentais e os princípios e postulados que lhe são coordenados (igualdade, proporcionalidade, razoabilidade) são caracterizados pela sua intensa abertura semântica ou ampla mobilidade estrutural, o que traz grandes dificuldades para sua objetiva descrição e coerente explicação. Esse obstáculo, porém, não pode significar a desvalorização dessas normas. Por isso, o presente trabalho pretende explicar coerentemente as limitações constitucionais ao poder de tributar, no sentido de todas aquelas normas constitucionais que limitam a instituição e a cobrança de tributos pelo Poder Legislativo e pelo Poder Executivo. O que deve ficar fora de dúvida é aquilo que foi enfatizado por KIRCHHOF: *“Uma proteção eficaz dos direitos fundamentais frente ao poder de tributar somente é atingível, se o legislador tributário estiver materialmente vinculado aos direitos fundamentais”*⁶⁶

Neste toar, sobre os limites constitucionais ao poder de tributar, vale destacar também o importante papel do Poder Judiciário em sua missão constitucional de fazer valer as regras de direitos fundamentais. Para tanto, sobreleva notar o voto do Min. Celso de Mello, no julgamento do RE 346.084-PR:

⁶⁶ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 134.

a prática das competências impositivas por parte das entidades políticas investidas da prerrogativa de tributar não pode caracterizar-se como instrumento que, arbitrariamente manipulado pelas pessoas estatais, venha a conduzir a destruição ou a comprometimento da própria ordem constitucional. A necessidade de preservação da incolumidade do sistema consagrado pela Constituição Federal não se revela compatível com pretensões fiscais contestáveis do Poder Público, que, divorciando-se dos parâmetros estabelecidos pela Lei Magna, busca impor ao contribuinte um estado de submissão tributária absolutamente inconivente com os princípios que informa e condicionam, no âmbito do Estado Democrático de Direito, a ação das instâncias governamentais. Bem por isso, tenho enfatizado a importância de que o exercício do poder tributário, pelo Estado, deve submeter-se, por inteiro, aos modelos jurídicos positivados no texto constitucional, que institui, em favor dos contribuintes, decisivas limitações à competência estatal para impor e exigir, coativamente, as diversas espécies tributárias existentes. O fundamento do poder de tributar – tal como tem sido reiteradamente enfatizado pela jurisprudência desta Suprema Corte (167/661) – reside, em essência, no dever jurídico de estrita fidelidade dos entes tributantes ao que imperativamente dispõe a Constituição da República. O respeito incondicional aos princípios constitucionais evidencia-se como dever inderrogável do Poder Público. A ofensa do Estado a esses valores – que desempenham, enquanto categorias fundamentais que são, um papel subordinante na própria configuração dos direitos individuais e coletivos - introduz, de um lado, um perigoso fator de desequilíbrio sistêmico e rompe, de outro, por completo, a harmonia que deve presidir as relações, sempre tão estruturalmente desiguais, entre indivíduos e Poder [...].

É mister esclarecer que o mencionado voto é praticamente um compêndio do assunto que em desenvolvimento. Outrossim, vale destacar também o fundamento histórico citado no voto do Min. Celso de Mello quanto as preocupações de uma tributação sem limites e os efeitos dessa malfada prática, especialmente na menção de outro acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal (RE 18.331/SP), decisão que contou com a lavra do Min. Ozimbo Nonato, que, naquele histórico julgamento, relembrou de forma veemente “à maneira do que já o fizera o *Chief Justice* John Marshall, quando do julgamento, 1819, do célebre caso ‘McCulloch v. Maryland, que ‘o poder de tributar não pode chegar à desmedida do poder de destruir”.

Por isso também, a limitação do poder de tributar deverá ser orientadora de todo os órgãos do Estado, e mais, se houver abuso, caberá ao poder julgador do Estado coibir o desrespeito ao “arquétipo constitucional”⁶⁷, em razão do sistema de

⁶⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional*. 31 ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 613.

freios e contrapesos⁶⁸ consoante o que foi postulado pelo pensador francês Charles-Louis de Secondat, Baron de La Brède, et Montesquieu, conhecido como Montesquieu, em *O Espírito das Leis*⁶⁹, qual seja, a separação dos poderes, instrumentos essenciais de um Estado Democrático de Direito.

Também por isso que, no mencionado julgamento acima foram lembradas as palavras do *Justice Oliver Wendell Holmes Jr.*⁷⁰, quando do referido julgamento de 1928, no caso “*Panhandle Oil C. v. State of Mississippi Ex. Rel. Knox*” (277 U.S. 208), em que o magistrado seguiu na mesma linha do reconhecimento acima, para afirmar que “o poder de tributar não significa nem envolve o poder de destruir, pelo menos enquanto existir esta Corte Suprema”. Por isso, vale ainda transcrever a conclusão do Min. Celso de Mello, nos seguintes termos:

É por isso que não constitui demasia reiterar a advertência de que a prerrogativa institucional de tributar, que o ordenamento positivo reconhece ao Estado, não lhe outorga o poder de suprimir (ou de inviabilizar) direitos de caráter fundamental, constitucionalmente assegurados ao contribuinte, pois esta dispõe, nos termos da própria Carta Política, de um sistema de proteção destinado a ampará-lo contra eventuais excessos (ou ilicitudes) cometidos pelo poder tributante, ou ainda contra exigências irrazoáveis veiculadas em diplomas normativos editados pelas instâncias governamentais.

Neste aspecto, a cláusula do devido processo legal em suas duas acepções, formal e substancial, são importantes garantias aos contribuintes em face dos abusos cometidos pelo ente fiscal. Analisando tal relação, destaca-se importante decisão histórica do precedente *Daniels versus Williams*, julgado em 1986, pela Suprema Corte Americana:

No julgado *Daniels v. Williams* (1986) o Tribunal identificou as raízes comuns das duas vertentes. ‘A cláusula do devido processo legal, como sua antepassada da Magna Carta, foi designada para assegurar o indivíduo do exercício arbitrário dos poderes do governo’. O Tribunal então distinguiu o devido processo legal formal do devido processo legal substantivo. Começando pelo procedimento: ‘Ao requerer que o Governo siga procedimentos apropriados quando seus agentes

⁶⁸ Conforme artigo publicado no site do TJDF. Disponível em: <https://www.tjdft.jus.br/institucional/imprensa/artigos/2018/consideracoes-sobre-a-teoria-dos-freios-e-contrapesos-checks-and-balances-system-juiza-oriana-piske>. Acesso em 21 de maio de 2018.

⁶⁹ MONTESQUIEU, Charles-Louis de Secondat. *O espírito das leis*. Tradução de Cristina Murachco. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 121.

⁷⁰ “*The power to tax is not the power to destroy while this Court sits*”, vide RE 346.084/PR.

decidam privar qualquer pessoa de sua vida, liberdade ou propriedade' a cláusula do devido processo legal promove a Justiça em tais decisões. Quanto ao aspecto substancial 'ao barrar certos atos governamentais independentemente da observância dos procedimentos usados para implementá-los ... [a cláusula do devido processo legal] serve para prevenir que o poder governamental seja utilizado com propósitos opressores'.⁷¹

E neste esteio, já que adentramos à divisão dos três poderes registrada por Montesquieu, ao mencionarmos a ação da jurisdição, cunhada no ideário de sistema de freios e contrapesos, é impossível não relacionarmos este aspecto com a limitação ao poder de tributar, posto que qualquer ato tributário abusivo realizado pelo Estado e seus braços tende a ser mais fiscalizado ou mesmo impedido por esta divisão dos três poderes – Legislativo, Executivo e Judiciário. Por óbvio, não podemos deixar de destacar que a tripartição dos poderes é prevista no artigo 16, da Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, e também cláusula pétreia da Constituição Federal de 1988⁷², posto que “o Estado, ente, constitucional, uma vez constituído, realiza seus fins por meio de três funções e que se reparte, a sua atividade, legislação, administração e jurisdição”⁷³.

Observe-se que, mesmo Montesquieu, idealizador desse sistema de freios e contrapesos pela tripartição dos poderes, é sabedor que um Estado sem limites deveria ser motivo de preocupação do Direito também em relação aos limites da tributação, como notado em seu texto, vide o capítulo de sua obra celebre, nomeado de “Das relações que a arrecadação dos tributos e o volume da receita pública possuem com a liberdade”:

As rendas do Estado são uma porção que cada cidadão dá de seus bens para ter a segurança da outra ou para gozar dela agradavelmente. Para estabelecer corretamente esta receita, devem-

⁷¹ WELLS, Michael L.; EATON, Thomas A. *Constitutional Remedies*. A reference guide to the United States Constitution. Connecticut: Praeger, 2002. v. II, p. 53: “*In Daniels vs. Williams (1986) the Court identified the common roots of the two branches. ‘The Due Process Clause, like its forebear in the magna Carta, was intended to secure the individual from the arbitrary exercise of the powers of government’. The Court then distinguished procedural due process from substantive due process, beginning with procedure: ‘By requiring the government to follow appropriate procedures when its agents decide to deprive any person of life, liberty or property, the Due Process Clause promotes fairness in such decisions.’ As for substance, ‘by barring certain government actions regardless of the fairness of the procedures used to implement them, ... [the Due Process Clause] serves to prevent governmental power from being used for purposes of oppression’” (Tradução nossa).*

⁷² Art. 60, §4º. BRASIL. Constituição Federal de 1988.

⁷³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 8 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 40.

se considerar tanto as necessidades do Estado quanto as necessidades dos cidadãos. Não se deve tirar das necessidades reais do povo para dar às necessidades imaginárias do Estado. As necessidades imaginárias são o que exigem as paixões e as fraquezas daqueles que governam, o encanto de um projeto extraordinário, a vontade doentia de uma glória em vã e certa impotência do espírito contra as fantasias. Muitas vezes aqueles que, como espírito inquieto, estava na direção dos negócios sob o príncipe pensaram que as necessidades do Estado eram as necessidades de suas almas pequenas. Não há nada que a sabedoria e a prudência devam melhor regradar do que esta porção que se retira e esta porção que se deixa para os súditos. Não é sobre o que o povo pode dar que se devam medir as rendas públicas, e sim sobre o que ele deve dar; e se forem medidas sobre o que pode dar é preciso que, pelo menos, sejam medidas sobre o que ele pode sempre dar.⁷⁴

Veja, os limites do poder de tributar é questão que se relaciona com temas basilares da formação do Estado justo, em última análise do Estado Democrático de Direito. Entrementes, neste íterim, vale reproduzir as conclusões esclarecedoras de Aliomar Baleeiro ao reconhecer no Direito o limite do poder, que no tema em apreço do limite de poder de tributar também deve ser regido de forma mais protetiva, considerando o já mencionado e reforçado por esse autor, registrando que a tributação é condizente ao poder político há séculos, que isso permite um grande poderio, pois “onde se ergue um governante, ele se projeta sobre solo de sua dominação”⁷⁵.

Ora, tal fato não é mesmo novo, e tampouco é banal, conforme igualmente comprovado no trabalho de Adam Smith em *Riqueza das nações (1723-1790)*, que também se preocupou com as limitações ao poder de tributar ao conceber e descrever as “quatro máximas”, dentro dessa mesma perspectiva mencionada por Baleeiro, ou seja, de que a limitação do poder do “coletor” não é trabalho novo na história do Direito. Adam Smith afirma que estas máximas – e arriscamos dizer, sob a ótica jurídica – assemelham-se aos princípios para a ciência do Direito. Vale conferir os alertas de Smith⁷⁶, destacando que:

⁷⁴ MONTESQUIEU, Charles-Louis de Secondat. *O espírito das leis*. Tradução de Cristina Murachco. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 221.

⁷⁵ BALEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 01.

⁷⁶ SMITH, Adam. *Riqueza das Nações: 1723-1790*. v. 2. 2 ed Tradução de Alexandre Amaral Rodrigues e Eunice Ostrensky. São Paulo: Martins Fontes, 2010, p. 1045-1048.

I. É necessário que os súditos de todos os Estados contribuam o mais possível para a conservação do governo, proporcionalmente às suas capacidades, isto é, em proporção ao rendimento que cada um usufrui sob a proteção do Estado. [...] II. É preciso que o tributo que todo indivíduo está obrigado a pagar seja fixo, e não arbitrário. A data do pagamento, o modo do pagamento, a quantidade a ser recolhida devem ser claros e evidentes ao contribuinte, bem como para qualquer pessoa. Caso contrário, toda pessoa sujeita ao imposto fica, em maior ou menor grau, à mercê do coletor, que pode aumentar o imposto de um contribuinte que odeie, ou extorquir, mediante a ameaça de aumentar o imposto, algum presente ou alguma gratificação para si mesmo [...]. III. É necessidade que todos os impostos sejam arrecadados na data e do modo em que provavelmente forem mais convenientes para o contribuinte. [...] IV. É necessário que todo imposto seja planejado de tal modo que as pessoas paguem ou desembolsem o mínimo possível além do que se recolhe ao tesouro público do Estado.

Estão presentes nos alertas de Adam Smith, representados pelas quatro máximas, que a atividade tributária de criação, arrecadação e cobrança de tributos, devem ser motivo de atenção e preocupação de qualquer Estado que se pretenda justo e não “arbitrário”, para que se crie e se desenvolva um sistema ordenado e coordenado de um conjunto de normas jurídicas que especialmente atenda aos direitos fundamentais, entre outros primados e reconhecidos pela ciência do Direito.

Ademais, é possível identificar a preocupação deste autor quanto à isonomia, à segurança jurídica, à eficiência do Estado na tributação, na cobrança e nos meios de cobrança, sobretudo pelo cuidado quanto às excessivas obrigações acessórias que não só penalizam o contribuinte diretamente mas também indiretamente, representando um “tributo para pagar tributo”, exemplo que pode ser inclusive aplicado ao modelo moderno (ou pós-moderno) de excessivas obrigações eletrônicas atuais, em razão da revolução digital que estamos atravessando⁷⁷.

Há também, para Adam Smith, uma preocupação sobre a capacidade contributiva e a multa excessiva e aviltante, pois alerta o autor que se um Estado desprezar essas “máximas”, para nós, estaria desconsiderando princípios, posto que “é por um ou por outro desses quatro diferentes meios que os impostos

⁷⁷ A título exemplificativo, as recentes obrigações digitais do CRS (*Common Reporting Standard*) e CBC (*Country by Country Report*), introduzidas no ordenamento pelas Instruções Normativas da Receita Federal nºs 1680 e 1681 de 2016.

frequentemente se tornam muito mais pesados ao povo do que benéficos ao soberano”⁷⁸.

Ainda na visão de Adam Smith, sem a atenção do Estado a essas “máximas” estará se propiciando um ambiente de sonegação, ou mesmo de corrupção, que poderá representar, em última análise, o desencorajamento da realização de investimentos por parte da sociedade, deixando de propiciar empregos e renda para muitas famílias, tendendo a causar, em conjunto ou isoladamente, o empobrecimento do Estado.

Nesse sentido, quanto a otimização da arrecadação tributária, sempre vale lembrar os trabalhos de Laffer e sua descrição por meio de gráfico, com a idealização de uma curva, que preconiza um ponto máximo e convergente entre o volume da imposição e da arrecadação. Sobre esse raciocínio, se o Estado exagera na “força” fiscal, invariavelmente ocorrerá a queda de arrecadação:

A curva de Laffer teve o mérito de recordar a existência de limites a uma tributação adequada, estabelecendo uma relação entre as taxas de imposto e as receitas fiscais efectivamente arrecadadas. Mérito, aliás, que Laffer remete para economistas bastante anteriores, como Ibn Kaldun (filósofo árabe do século XIV) e J.M. Keynes.⁷⁹

Dessa forma, conforme o contexto nefasto previsto nos trabalhos acima descritos, estar-se-á permitindo o nascimento de um ciclo vicioso que poderia gerar a maculação do pacto social, caso o Estado não esteja, ao final do dia, apto a garantir os direitos pelos quais originaram sua criação.

Analisando o trabalho de Smith, Klaus Tipke e Joaquim Lang, sobre a ideia de “elaboração otimizada, economicamente racional de tributos, sobre um assim chamado ‘bom’ ou ‘racional’ sistema tributário”, verifica-se que os autores avançam suas pesquisas ao conceberem as “quatro exigências básicas de racionalidade econômica e de Estado de Direito”, quais sejam:

⁷⁸ SMITH, Adam. *Riqueza das Nações: 1723-1790*. v.2. 2 ed. Tradução de Alexandre Amaral Rodrigues e Eunice Ostrensky. São Paulo: Martins Fontes, 2010, p. 1048.

⁷⁹ CARLOS, Américo Fernando Brás. *Impostos Teoria Geral*. Coimbra: Almedina, 2016, p. 150.

(i) Justiça (*Gerechtigkeit*) (inclusive eficiência econômica); (ii) Produtividade (*Ergiebigkeit*) (inclusive flexibilidade); Imperceptibilidade (*Unmerklichkeit*) (inclusive comodidade); Praticabilidade (*Praktikabilität*) (inclusive certeza, transparência, simplicidade e modicidade).⁸⁰

Em suma, como se percebe, concebem os pensadores que a atividade de tributação merece ser regulada por critérios jurídicos previstos no sistema. A questão essencial quanto as limitações é que o “jogo” do poder de tributar está inserto em uma ordem jurídica ordenada, orientada pela Constituição, que tem a função de prever a “regra” desse “jogo”, especialmente com o intuito de previsibilidade dessa função essencial ao Estado – campo que pode ser amplamente fértil sem devido controle. Assim, valemo-nos das palavras de Geraldo Ataliba⁸¹, sobre o exposto:

O quadro constitucional que adota os padrões do constitucionalismo – do ideário francês e norte-americano instalado no mundo ocidental, nos fins do século XVIII – e principalmente a adoção de instituições republicanas, em inúmeros Estados, cria um sistema absolutamente incompatível com a surpresa. Pelo contrário, postula absoluta e completa previsibilidade da ação estatal pelos cidadãos e administrados. [...] Os negócios do Estado são públicos (se fazem abertamente, à vista do público), salvo raras exceções, expressamente previstas em lei. [...] Heinz Paulick, da Universidade de Wurzburg, mostra como a previsibilidade da ação estatal é consequência do prestígio da segurança jurídica. E mostre ser ele tão valorizado na Alemanha, que às suas exigências cedem os interesses da arrecadação e mesmo os da “realização de uma imposição igual” (*“La ordenanza tributaria de la República Federal de Alemania”*, in *Ordenanza Tributaria Alemana*, trad. De Carlo Palao Taboada, Madri, Instituto de Estudios Fiscales, 1980, p.43). [...] Esse princípio, instrumento do similar “princípio da proteção da confiança” – também cultivado pela doutrina germânica e prestigiado pela jurisprudência –, traduz-se no postulado de “certeza pronta e definitiva sobre a quantia da dívida tributária”, matéria delicada e *punctum dolens* do sistema constitucional. [...] É em matéria tributária que mais frequentemente se vê o Estado tentado a alterações bruscas e implantação de inovações, surpreendendo o cidadão. Daí por que foi a esse propósito que surgiram reações que, à sua vez, deram lugar a momentos tão decisivos na história do constitucionalismo. Em 1215, a *Magna Carta Libertatum*, com decisiva motivação tributária; a Declaração de Independência dos Estados Unidos, desencadeada pelo *Stamp Act*; a nossa Inconfidência Mineira, com toda uma pela proposta republicana e federal...Tudo a mostrar que a tendência ao abuso de poder tem significativo e amplo campo de expansão na seara tributária.

⁸⁰ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito Tributário*. Porto Alegre: Editora Sergio Antonio Fabris, 2008, p. 87.

⁸¹ ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 169.

No mesmo caminho do acima desenvolvido é que vale observarmos as palavras de Luís Eduardo Schoueri, ao explicar a regulação na atividade de pagar tributos, destacando também o primado da segurança jurídica, ao dizer que nunca se deve desprezar as “limitações ao poder de legislar”, pois sem uma efetiva segurança jurídica, certos avanços desmedidos dos tributos poderiam encontrar justificativas nas necessidades sociais, sobretudo porque não é raro que a garantia de alguns direitos fundamentais seja possibilitada por meio de tributação, ainda que outras vias pudessem exercer um papel financiador, como o setor privado. Nas palavras do autor:

É importante que não se deixe de lado o cuidado do constituinte ao tratar da matéria: a expressão “limitações ao poder de tributar” não deve ser desprezada. [...] Sem a segurança jurídica promovida pelas “limitações”, ficaria o agente privado à mercê de avanços desmedidos, aos quais não faltariam justificativas baseadas em necessidades sociais. Daí a decisão constitucional de impor limites ao poder de tributar. Afinal, se existem direitos fundamentais assegurados pelo Estado (e que sem dúvida haverão de ser financiados por tributos), não é menos verdade que uma série de direitos fundamentais são assegurados pelo setor privado. A própria garantia do emprego se vê concretizada pela atuação da iniciativa privada. O setor privado deve, pois, também ter condições de financiar-se, como único meio para cumprir tal tarefa que a Constituição lhe impõe.⁸²

Além disso, e considerado que o exercício da tributação também se manifesta em sua cobrança processual (administrativa e judicial), destaca-se as impressões de Cleide Previtalli Cais, que laborou no aspecto da cobrança, reiterando a necessidade de limites, ao dizer que:

A tradição constitucional brasileira é rica em princípios de índole tributária, impondo à legislação infraconstitucional a tarefa de adequação, àquelas normas, revelando-se, extremamente rígida e acarretando um sistema tributário igualmente rígido como anota Geraldo Ataliba.

Esses princípios constitucionais de ordem tributária, além de nortear a atividade do Estado na sua função de tributar, também agem como seu freio, impondo-lhe limites em relação aos contribuintes, a fim de outorgar à vida social o necessário equilíbrio, uma vez que nas palavras de Bernardo Ribeiro de Moraes, o poder fiscal constitui a faculdade que o Estado possui para criar tributos e exigí-los das pessoas que se encontram dentro do âmbito de sua soberania territorial, para atender às necessidades públicas. sendo a exteriorização da soberania territorial, que advém da soberania do Estado.⁸³

⁸² SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 299.

⁸³ CAIS, Cleide Previtalli. *O processo tributário*. 3 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 63.

Outrossim, para Renato Lopes Becho a Constituição é analítica, ou seja, é rica em detalhes. Sendo assim, no aspecto tratado, acerca das limitações ao poder de tributar, parece ser possível assumir que há um critério de limitação ao poder do “coletor”. Tal critério, como se verifica, deriva dos dogmas intensificados pela extensa e rígida Constituição Federal de 1988 no que tange ao tratamento tributário, que apresenta muito mais que indícios sugestivos ao legislador.

Outro ponto essencial das limitações ao poder de tributar é lembrado por Ricardo Lobo Torres, que, além dos efeitos na concepção e aprovação do texto legal pelo poder legislativo, no exercício da competência tributária, afirma que tal desenho e limite se completa com os momentos posteriores ao ato de administrar e julgar as “controvérsias surgidas na aplicação da lei”. O mencionado autor explica:

A relação jurídica tributária, por outro lado, aparece totalmente vinculada pelos direitos fundamentais declarados na Constituição. Nasce, por força da lei, no espaço previamente aberto pela liberdade individual ao poder impositivo estatal. É rigidamente controlada pelas garantias dos direitos e pelo sistema de princípios da segurança jurídica. Todas estas características fazem com que se neutralize a superioridade do Estado, decorrente dos interesses gerais que representa, sem que, todavia, se prejudique a publicidade do vínculo jurídico.[...] Demais disso, não se esgota na lei formal, senão deve buscar o seu fundamento na ideia de justiça e nos princípios constitucionais dela derivados [...] Os tributaristas alemães K. Tipke e J. Lang assim resumem a doutrina “A relação jurídica tributária é uma relação legal de direito público. Daí resulta que na relação jurídica tributária se desenvolvem os direitos fundamentais como defesa do cidadão contra o Estado e como princípios legais fundamentais de justiça”.⁸⁴

Em resumo, pelo que se extraí e realiza, as limitações ao poder de tributar devem ser uma preocupação de toda a sociedade, pois se não forem atendidos os direitos fundamentais e os princípios do sistema tributário justo, todos arcarão com o prejuízo. Em outras palavras, dentro dos escopos do presente trabalho, conforme adiante será demonstrado, em aplicação do princípio da proporcionalidade, não se trata apenas de beneficiar o contribuinte contra os possíveis arbítrios do sujeito ativo na cobrança tributária, mas também a própria existência do Estado, qual seja, o Estado Democrático de Direito, em razão de seu empobrecimento, motivo pelo qual devem os gestores da coisa pública pretenderem observar no ato de sua aplicação.

⁸⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*: revista e atualizada. 18 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011, p. 237.

Em suma, a preocupação da justiça tributária, corolário dos limites do poder de tributar, é dever de todos.

3 PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

3.1 Teoria dos direitos fundamentais

Para alcançar o destino da “navegação” proposta, é preciso ainda reforçar as “velas” e também ajustar o “leme” para não sofrer com intempéries indesejadas que atrapalhem a jornada. Assim, considerando que trataremos do princípio da proporcionalidade, dentro do ambiente do Estado Democrático de Direito, é preciso nos valer das descrições relativas aos direitos fundamentais, essenciais ao exercício programático da Constituição Federal Brasileira de 1988.

A teoria dos direitos fundamentais é de essencial importância ao Direito, conseqüentemente ao Direito Tributário, especialmente para a hermenêutica constitucional contemporânea, oriunda das preocupações científicas e filosóficas, e, por que não, “jusfilosóficas”, notadamente quanto a elucidação da concepção e orientação no campo jurídico – também positivo – para sua aplicação. Obviamente trata-se de objeto que é comum a várias áreas do conhecimento humano no âmbito das ciências humanas (históricas, sociológicas, filosóficas, entre outras), conforme alerta Robert Alexy⁸⁵.

O autor laborou dentro da ciência do Direito para examinar a teoria dos direitos fundamentais presente na Constituição alemã, como teoria dogmática, encontrando três dimensões da dogmática jurídica: uma analítica, uma empírica e uma normativa, para cumprir a “tarefa prática de forma racional”, concluindo que:

Para se obter uma resposta sobre uma questão sobre o que deve ser juridicamente, é necessário reconhecer o direito positivo. O conhecimento do direito positivo válido é tarefa da dimensão empírica. Nos casos mais problemáticos, o material normativo que pode ser obtido por meio da dimensão empírica não é suficiente para fundamentar um juízo concreto de dever ser. Isso leva à necessidade de juízos de valores adicionais e, com isso, à dimensão normativa. Clareza conceitual, ausência de contradição e coerência são

⁸⁵ ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. 5 ed. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 32.

pressupostos da racionalidade de todas as ciências. Os inúmeros problemas sistemáticos – conceituais dos direitos fundamentais demonstram o importante papel da dimensão analítica no âmbito de uma ciência prática dos direitos fundamentais que pretenda cumprir sua tarefa de maneira racional. O dogmático – e, com isso, o jurídico em sentido próprio e estrito – é constituído pela ligação das três dimensões, de forma orientada à tarefa da prática da ciência jurídica. Se o conceito da teoria jurídica é definido a partir dessa base, então, uma teoria jurídica dos direitos fundamentais da Constituição alemã é uma teoria inserida no contexto das três dimensões e voltada à tarefa prática da ciência jurídica.⁸⁶

Obviamente a Constituição alemã é um importante marco, considerando a reação daquela nação às violações aos direitos fundamentais, qual seja, o seu núcleo, ou seja, a dignidade da pessoa humana. De modo claro, a consciência e a caracterização do desenvolvimento da concepção de direitos fundamentais passaram por uma evolução em sua teoria, notadamente aprimorando seu conceito, que tem como núcleo fundante a dignidade da pessoa humana.

Ademais, já em âmbito brasileiro, como se percebe na afirmação de Willis Santiago Guerra Filho⁸⁷ “de um ponto de vista histórico, ou seja, na dimensão empírica, os direitos fundamentais são, originalmente, direitos humanos”. Logo, direitos fundamentais são direitos humanos e não somente, sendo que tal aceção auxiliou a consagração do caráter universal de direitos elementares.

Contudo, estabelecendo um corte epistemológico, para estudar sincronicamente os direitos fundamentais, devemos distingui-los, enquanto manifestações positivas do Direito, com aptidão para a produção de efeitos no plano jurídico, dos chamados direitos humanos, enquanto pauta ético-políticas, “direitos morais”, situados em uma dimensão suprapositiva, deonticamente diversa daquela em que se situam as normas jurídicas – especialmente as de Direito interno. Já no Direito interno, há que se distinguir direitos fundamentais dos “direitos de personalidade”, por serem esses direitos que se manifestam em uma dimensão privatista, onde também se manifestam os direitos fundamentais, mas de maneira indireta, reflexa [...]. A dimensão objetiva é a aquela onde os direitos fundamentais se mostram como princípios conformadores do modo como o Estado que os consagra deve organizar-se e atuar.

⁸⁶ ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 5 ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 37-38.

⁸⁷ GUERRA FILHO, Willis Santiago. *Processo constitucional e direitos fundamentais*. 7 ed. São Paulo: SRS Editora, 2017, p. 32.

Em outras palavras, aproveitando a oportunidade da diferenciação acima mencionada, João Luís Nogueira Matias trata dessa questão ao esclarecer a distinção dos direitos humanos e os direitos fundamentais:

Apesar de serem termos usados geralmente como sinônimos, os direitos humanos guardam certas diferenças dos direitos fundamentais, que merecem ser analisadas para que se possa compreender a necessidade do surgimento de garantias, como forma de assegurar a efetivação desses direitos.

Ingo Wolfgang Sarlet, ao procurar traçar esta distinção, menciona, inicialmente o aspecto especial como fator preponderante, afirmando que a expressão “direitos humanos” está relacionada aos documentos de direito internacional, enquanto o termo “direitos fundamentais” é empregado para se referir aos direitos positivados e reconhecidos na esfera constitucional de um determinado Estado. Os direitos fundamentais seriam, portanto, aqueles vigentes na ordem constitucional de determinado Estado.⁸⁸

Assim se desenvolveu a definição ou qualificação das gerações e universalizações dessa teoria, conforme se verifica na doutrina de Paulo Bonavides, que trata do assunto afirmando que “a nova universalidade dos direitos fundamentais os coloca assim, desde o princípio, num grau mais alto de juridicidade, concretude, positividade e eficácia”⁸⁹. Paulo Bonavides, utilizando-se dos critérios desenvolvidos por Carl Schimdt, para caracterização e descrição dos critérios dos direitos fundamentais, ressalta:

Pelo primeiro, podem ser designados por direitos fundamentais todos os direitos ou garantias nomeados e especificados no instrumento constitucional. Pelo segundo, tão formal quanto primeiro, os direitos fundamentais são aqueles direitos que receberam da Constituição um grau mais elevado de garantia ou segurança; ou são imutáveis (*unabändeliche*) ou pelo menos de mudança dificultada (*erschwert*), a saber, direitos unicamente alteráveis mediante lei de emenda à Constituição. Já do ponto de vista material, os direitos fundamentais, segundo Schmitt, variam conforme a ideologia, a modalidade de Estado, a espécie de valores e princípios que a Constituição consagra. Em suma, cada Estado tem seus direitos fundamentais específicos.

O autor descreve as gerações ou dimensões dos direitos fundamentais (considerando o apontamento de Guerra Filho, a palavra geração poderia supor o

⁸⁸ MATIAS, João Luís Nogueira et al (Comp.). *Neoconstitucionalismo e direitos fundamentais*. São Paulo: Atlas, 2009, p. 34.

⁸⁹ BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 15 ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 591.

desaparecimento das gerações anteriores, quando na verdade se complementam ou ampliam-se), que, embora divididos de forma doutrinária, não se anulam uns pelo reconhecimento de outros.

Neste sentido, Paulo Bonavides descreveu as quatro gerações, de modo que a primeira geração, ou “dimensão”, tratou do reconhecimento das liberdades individuais, relacionadas ao Estado Liberal e seu surgimento, quais sejam, os direitos civis e políticos, ligados à fase inaugural do constitucionalismo, no qual tais direitos seriam oponíveis ao Estado, como “faculdades ou atributos da pessoa” de caráter subjetivo.

Em relação à segunda dimensão, em breves apontamentos, pode-se dizer que os direitos fundamentais desta geração estão ligados ao constitucionalismo⁹⁰ do Estado Social, quais sejam, os direitos sociais e culturais, como também os direitos econômicos, além dos direitos coletivos.

Já os direitos de terceira dimensão foram os que fizeram surgir as garantias institucionais, as quais relacionam-se à proteção do gênero humano, não mais aos indivíduos ou grupos, voltando-se ao “desenvolvimento, paz, meio-ambiente”, entre outros.

Por fim, os direitos de quarta dimensão guardariam relação com a questão da globalização, no que concerne a “derradeira fase de institucionalização do Estado social”, qual seja, o direito à democracia, à informação e ao pluralismo. Vale destacar que o autor inclui em sua doutrina uma nova dimensão, relacionada à paz⁹¹, com intenção de harmonizar os povos, protegendo a sociedade humana.

Assim, retornando à descrição dos direitos fundamentais, é preciso rever o contexto de Estado (Democrático) de Direito, especialmente na regulação ou regulamentação do poder do Estado, para traçar os limites de invasão na liberdade

⁹⁰ A respeito do termo constitucionalismo, Luiz Alberto David Araújo e Vidal Serrano Nunes Júnior afirmam que a expressão: “[...] incorpora dois sentidos essenciais. Primeiro, o de movimento, o de organização de pessoas em torno de um ideal, de um objetivo. Segundo o de Constituição. Parece-nos que é isso, constitucionalismo é o movimento político, jurídico e social, pautado pelo objetivo de criar um pensamento hegemônico, segundo o qual todo Estado deve estar organizado com base em um documento fundante, chamado Constituição, cujo propósito essencial seria o de organizar o poder político, buscando garantir os direitos fundamentais e o caráter democrático de suas deliberações”. ARAUJO, Luiz Alberto David; NUNES JUNIOR, Vidal Serrano. *Curso de Direito Constitucional*. 19 ed. São Paulo: Verbatim, 2015, p. 24.

⁹¹ BONAVIDES, Paulo. O direito à paz como direito fundamental de quinta geração. *Revista Interesse Público*, Ano VIII, n. 40, 2006, p. 15-22.

do indivíduo, seja de maneira formal ou material. Para este mister, vale utilizarmos as palavras de J. J. Gomes Canotilho, que introduz o tema ao dizer que “direitos fundamentais são os direitos do homem, jurídico-institucionalmente garantidos e limitados espacio-temporalmente”; além de afirmar, de forma muito profunda, que “os direitos fundamentais seriam os direitos objetivamente vigentes numa ordem jurídica concreta”⁹². De acordo com sua doutrina:

A primeira função dos direitos fundamentais – sobretudo dos direitos, liberdades e garantias – é a defesa da pessoa humana e sua dignidade perante os poderes do Estado (e outros esquemas políticos coactivos).

Os direitos fundamentais cumprem a função de direitos de defesa dos cidadãos sob uma dupla perspectiva: (1) constituem, num plano jurídico-objetivo, normas de competência negativa para os poderes públicos, proibindo fundamentalmente as ingerências destes na esfera jurídica individual; (2) implicam, num plano jurídico-subjectivo, o poder de exercer positivamente direitos fundamentais (liberdade positiva) e de exigir omissões dos poderes públicos, de forma a evitar agressões lesivas por parte dos mesmos (liberdade negativa).⁹³

Também é preciso contar com a descrição de Roque Antonio Carrazza⁹⁴, que reconhece o desenvolvimento da teoria dos direitos fundamentais no aprimoramento do Estado em suas funções, na utilização do Direito com sua função sistematizadora, ao afirmar que:

O Estado de Direito é uma garantia à liberdade; além de impor limites à atuação estatal, confere às pessoas a titularidade de direitos públicos subjetivos e, portanto, de posições jurídicas ativas que podem ocupar nos eventuais confrontos que venham a ter com a autoridade pública e, mesmo, com outros particulares. Lourival Vilanova desenvolve melhor nosso modo de pensar: “É uma conquista do Estado de Direito, do Estado Constitucional em sentido estrito (*Verfassungsstaat*), a fixação dos direitos reputados fundamentais do indivíduo, e a enumeração das garantias para tornar efetivos tais direitos, quer em face dos particulares, quer em face do Estado mesmo” [...] A aceitação da existência de direitos públicos subjetivos dos cidadãos, oponíveis ao próprio Estado, é uma das mais expressivas conquistas dos tempos modernos. Sim, porque, até passado mais ou menos próximo, era pacífica a ideia de que os Estados e os entes públicos ocupavam uma posição muito superior à ocupada pelos indivíduos. Note-se que os direitos do Estado, em relação aos indivíduos, sempre foram admitidos sem maiores

⁹² CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e teoria da Constituição*. 7 ed. Coimbra: Almedina, 2017, p. 393.

⁹³ *Ibidem*, p. 407-408.

⁹⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional*. 31 ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 451.

objeções. Só mais recentemente, porém, é que se começou a se reconhecer a existência dos direitos individuais em relação ao Estado.

Sobre o reconhecimento dos direitos fundamentais e sua teoria pelo STF, vale destacar o acórdão do Recurso Extraordinário 638.491 PR STF da relatoria do Ministro Luiz Fux, que ao tratar do tema da proibição do confisco, menciona que os direitos fundamentais, além de serem reconhecidos, devem ser tutelados.

O jurista alemão Claus-Wilhelm Canaris aponta que os direitos fundamentais não ostentam apenas a sua “função clássica de proibições de intervenção e direitos de defesa”, mas também guardam a “função de imperativos de tutela”, sob o viés de que as normas com essa natureza não apenas devem evitar a proibição do excesso, mas “[...] porque também normas de direito público – por exemplo as do direito penal, do direito do urbanismo e do ambiente – visam muitas vezes, em igual medida, ou, mesmo, primariamente, a proteção individual de outras pessoas, e não apenas a promoção de interesses públicos”. .” (CANARIS, Claus-Wilhelm. *Direitos Fundamentais e Direito Privado*, 3ª edição, Editora Almedina, 2012, pág. 33).

Note-se que, ao analisarmos detidamente o exposto até o momento, é possível afirmar que a tributação é matéria diretamente relacionada aos direitos fundamentais, considerando que o tributo invade temas como a propriedade e a liberdade, além de outros direitos fundamentais básicos.

Assim, caso o meio de cobrança se realize de maneira a atentar contra a dignidade do indivíduo, tal ação seria contrária a si mesma, sendo certo que a tributação tem a função indireta de garantir esses mesmos direitos, conforme também reconhece Regina Helena Costa ao registrar que é “Interessante observar que os direitos fundamentais dão suporte à atividade tributante do Estado, ao mesmo tempo em que configuram limites intransponíveis a essa atividade”⁹⁵. Ademais, a autora complementa:

Neste passo consideramos importante salientar que a compreensão do direito tributário cada vez mais está voltada à preocupação concernente à adequação da tributação ao exercício de direitos fundamentais.

De fato, universalmente se vem afirmando uma visão humanista da tributação, a destacar que essa atividade estatal não busca apenas

⁹⁵ Citações extraídas de PARISI, Fernanda Drummond; TÔRRES, Heleno Taveira; MELO, José Eduardo Soares de (Comp.). *Estudos de Direito Tributário: em homenagem ao Professor Roque Antonio Carrazza*. v. 1. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 237.

gerar recursos para o custeio de serviços públicos, mas, igualmente, o asseguramento do exercício de direitos políticos subjetivos. Assim é, que a tributação constitui instrumento para atingir os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, consubstanciados na construção de uma sociedade livre, justa e solidária; na garantia do desenvolvimento nacional; na erradicação da pobreza e da marginalização e na redução das desigualdades sociais e regionais; bem como na promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação (art. 3º, I a IV). (...) Assim, cremos clara a conexão entre tributação e direitos fundamentais, moldura dentro da qual há de se inserir todas as reflexões relativas ao direito tributário na sociedade contemporânea.

Assim, sobre esta conexão entre tributação e direitos fundamentais, que não é nova, valemo-nos também das palavras de Geraldo Ataliba, que nos relembra que “no sistema tributário brasileiro, tem o sistema tributário constitucional, que com o todo se conjuga, combina e articula, dele extraíndo seus fundamentos e condições de expressão e existência”⁹⁶, e cuja origem advém da instauração do tem se chamado de “estado constitucional”.

14 - Desde a instauração do chamado estado constitucional, vive a sociedade política sob a égide do direito, pautando suas manifestações – mas, principalmente, aquelas diretamente interferentes com a pessoa natural e suas prerrogativas fundamentais – por normas jurídicas solenemente postas. Ora dentre os direitos fundamentais do homem estão – universalmente reconhecidos e proclamados – o direito à liberdade e à propriedade, em posição de prestígio especial. Tais direitos são aqueles mais direta e intimamente relacionados com a tributação que, ao primeiro, imposta em seus aspectos extrafiscais e, ao segundo, em sua essência tributária, propriamente dita. 15 – Contém as constituições a disciplina jurídica fundamental das relações entre o poder público e os indivíduos. Com efeito, não se limita mais os diplomas constitucionais a discriminar os órgãos do poder, definir suas atribuições e fixar a estrutura jurídica-política do estado. De tal forma penetraram as constituições as declarações de direitos, que se incorporaram plenamente a elas, sendo reputadas, hoje, com seu conteúdo substancial. 16 – Com efeito, o estado constitucional e de direito erigiu universalmente em matéria constitucional a declaração dos direitos fundamentais do homem e do cidadão. Destarte, a matéria tributária – em suas linhas gerais, pelo menos – haverá de ser tratada na Constituição. É que, por dúplice razão, esta se envolve diretamente com o princípio da submissão do estado ao direito e com a liberdade e a propriedade individuais. A tributação é a transferência compulsória da parcela da riqueza individual para os cofres públicos; daí sua conexão com a propriedade. É, também, forma de indução da liberdade individual,

⁹⁶ ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 06.

enquanto instrumento – deliberado ou não – de estímulo ou desestímulo de comportamentos, quando não de compulsão.⁹⁷

Também sobre o reconhecimento dos direitos fundamentais no Direito brasileiro, Humberto Ávila, de forma sistemática, considera que há duas dimensões de juridicidade, direcionadas à valorização dos direitos sociais e individuais, que foram incorporadas como princípios fundamentais pela Constituição brasileira:

As duas dimensões essenciais da juridicidade (*Rechtsstaatlichkeit*) De acordo com o preâmbulo, onde os valores supremos (preservação dos direitos sociais e individuais, da liberdade, da segurança, do bem-estar, do desenvolvimento, da igualdade e da justiça) são instituídos, a Constituição Brasileira estabeleceu os princípios fundamentais. A Lei Fundamental Alemã estabeleceu a dignidade da pessoa humana no seu centro, dela partindo para a definição dos princípios estruturantes e dos direitos fundamentais. A Constituição Brasileira — e assim também a Lei Fundamental Alemã — instituiu tanto princípios formais (procedimento e forma) quanto materiais (conteúdo), inclusive princípios fundamentais na sua dimensão principiológica. Os primeiros estão previstos por toda a Constituição, especialmente no preâmbulo (“...sociedade pluralista”), no art. 1º (cidadania, pluralismo político e democracia) e no art. 5º (II, legalidade, etc.). Esses princípios formais estão também previstos na organização dos poderes (art. 44 e ss.), no Sistema Tributário Nacional (art. 150, I e II, “a” e “b”: legalidade, irretroatividade, anterioridade). Os princípios e bens materiais foram instituídos especialmente no preâmbulo, no capítulo dos princípios fundamentais (art. 1º) e no capítulo atinente aos direitos e garantias individuais (art. 5º), em especial, por meio da referência aos mencionados valores supremos, à dignidade humana (art. 1º, III), à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade (art. 5º, caput). Esses bens jurídicos, que são objeto dos princípios materiais, estão também ordenados no Sistema Tributário Nacional, principalmente por meio da exigência de igualdade na tributação (art. 150, II) e da proibição de instituição de tributo com efeito de confisco (art. 150, IV). Uma interpretação constitucional adequada deve necessariamente buscar uma unidade entre princípios formais e materiais. Essa condição de fundamentação pode ser denominada de postulado da unidade ou coerência substancial.⁹⁸

Em suma, seja no contexto das nações civilizadas, mundiais ou mesmo no cenário brasileiro, é inegável o reconhecimento dos direitos fundamentais e sua garantia dentro do ambiente jurídico do Estado Democrático de Direito, que, assim, além de reconhecê-los também os normatiza e sistematiza. Outrossim, a tributação é

⁹⁷ ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 09-10.

⁹⁸ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 116.

atividade estatal que se relaciona com os direitos fundamentais, motivo que deve ser razão de atenção quanto ao possível seu descumprimento, seja na instituição, seja na cobrança do tributo.

3.2 Princípios jurídicos (e Regras) e seus conceitos

No tópico presente trataremos dos princípios e sua importância, com a finalidade de alcançarmos o princípio da proporcionalidade aplicado na cobrança do crédito tributário. Esta tarefa nos faz lembrar, primeiramente, do alerta que Montesquieu proferiu ao elaborar celebre frase em sua famosa obra, já citada, *O espírito das leis* retumbando que “a corrupção de cada governo começa quase sempre pela corrupção de seus princípios”⁹⁹.

Nesse sentido, devemos entender a necessária atenção e importância dada ao estudo dos princípios, ou melhor, especialmente para analisarmos a função dos princípios jurídicos que estão presentes no Direito, sobretudo em relação ao “avanço fundamental da teoria do direito contemporâneo, que se encontra em uma fase ‘pós-positivista’”¹⁰⁰, é imprescindível compreendermos a relação desses princípios com a seara tributária, em atenção aos efeitos que irradiam na cobrança do crédito tributário, objetivo final do presente trabalho.

Como vimos nos capítulos anteriores, a Constituição Federal Brasileira de 1988 instaurou um novo Estado Democrático de Direito, trazendo, dessa forma, além do reconhecimento de direitos fundamentais, a sistematização do direito pátrio – conceituado singelamente como conjunto de normas jurídicas. No Direito, como se sabe, e também na ciência do Direito como investigativa deste fenômeno, passou-se a compreender que tais normas jurídicas poderiam ser de diversas espécies ou categorias.

Desse modo, convém salientar que a norma jurídica como “elemento constitutivo do Direito”¹⁰¹ não se relaciona estritamente ao texto normativo, posto que

⁹⁹ MONTESQUIEU, Charles-Louis de Secondat. *O espírito das leis*. Tradução de Cristina Murachco. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 121.

¹⁰⁰ GUERRA FILHO, Willis Santiago. *Processo constitucional e direitos fundamentais*. 7 ed. São Paulo: SRS Editora, 2017, p. 63.

¹⁰¹ REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 22 ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 93.

é, na realidade, uma interpretação aferida a partir de seus conteúdos postos conjuntamente. Valemo-nos, então, da erudição de Humberto Ávila, que assim nos explica:

Normas não são textos nem o conjunto deles, mas os sentidos construídos a partir da interpretação sistemática de textos normativos. Dai se afirmar que os dispositivos se constituem no objeto da interpretação; e as normas, no seu resultado. O importante é que não existe correspondência entre norma e dispositivo, no sentido de que sempre que houver um dispositivo haverá uma norma, ou sempre que houver uma norma deverá haver um dispositivo que lhe sirva de suporte. Em alguns casos há norma, mas não há dispositivo. Quais são os dispositivos que prevêm os princípios da segurança jurídica e da certeza do Direito? Nenhum. Então há normas, mesmo sem dispositivos específicos que lhes dêem suporte físico. Em outros casos há dispositivos, mas não há norma. Qual norma pode ser construída a partir do enunciado constitucional que prevê a *proteção de Deus*? Nenhuma. Então, há dispositivos a partir dos quais não é construída norma alguma. Em outras hipóteses há apenas um dispositivo, a partir do qual se constrói mais de uma norma. Bom exemplo é exame do enunciado prescritivo que exige lei para a instituição ou aumento de tributos, a partir do qual pode-se chegar ao princípio da legalidade, ao princípio da tipicidade, à proibição de regulamentos independentes e à proibição de delegação normativa. Outro exemplo ilustrativo é a declaração de inconstitucionalidade parcial sem redução de texto: O Supremo Tribunal Federal, ao proceder ao exame de constitucionalidade das normas, investiga os vários sentidos que compõem o significado determinado dispositivo, declarando, sem mexer no texto, a inconstitucionalidade daqueles que são incompatíveis com a Constituição Federal, são declaradas nulas. Então há dispositivos a partir dos quais se pode construir mais de uma norma. Noutros casos há mais de um dispositivo, mas a partir deles só é construída uma norma. Pelo exame dos dispositivos que garantem a legalidade, a irretroatividades e a anterioridade chega-se ao princípio da segurança jurídica. Dessa forma, pode haver mais de um dispositivo e ser construída uma só norma. E o que isso quer dizer? Significa que não há correspondência biunívoca entre dispositivo e norma – isto é, onde houver um não terá obrigatoriamente de haver outro.¹⁰²

Feito estes iniciais acendimentos, quanto ao presente tópico, vale ressaltarmos o questionamento do que seria a descrição desta norma jurídica pelo cientista do Direito, até para “navegarmos” orientados. Neste raciocínio, vale rememorar, conforme nos ensina Miguel Reale¹⁰³ sobre “estrutura proposicional enunciativa” ao dizer

¹⁰² ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 12 ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 30.

¹⁰³ REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 22 ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 95.

o que efetivamente caracteriza uma norma jurídica, de qualquer espécie, é o fato de ser uma estrutura proposicional enunciativa de uma forma de organização ou de conduta, que deve ser seguida de maneira objetiva e obrigatória. Dizemos que a norma jurídica é uma estrutura proposicional porque o seu conteúdo pode ser enunciado mediante uma ou mais proposições entre si correlacionadas, sendo certo que o significado pleno da regra jurídica só é dado pela integração lógico-complementar das proposições que nela se contém.

De modo semelhante aos já expostos, a descrição traçada pelo trabalho de Norberto Bobbio, analisa e explica, de maneira formal, o mecanismo das normas jurídicas, afirmando-as, também, como uma proposição, como um código, ou como um conjunto de códigos categorizados de forma prescritiva. Leia-se:

Do ponto de vista formal, que aqui elegemos, uma norma é uma proposição. Um Código, Uma Constituição, são conjunto de proposições. Trata-se de saber qual é o status dessas proposições que compõem um Código, um Constituição. A tese que sustentamos é que as normas jurídicas pertencem à categoria geral das prescrições prescritivas.¹⁰⁴

Destarte, se analisarmos as normas jurídicas extraídas do sistema jurídico, reforce-se que as consideramos estipuladas, de forma preliminar, pelo texto constitucional, é de se concluir que, como parte do sistema jurídico, as normas jurídicas, se pautam ou se relacionam, e dependendo do tipo de conexão ou relação, se harmonizam ou se conjugam, ou também se tornam dependentes e se subordinam. Sendo assim, ao se envolverem ou se implicarem e se correlacionarem, podemos alçar a conclusão de que o sistema jurídico admite a existência de diferentes categorias de normas jurídicas em seu emaranhado de vetores de interpretação.

Dentre desse universo constitucional que institui um sistema com normas jurídicas de diversas funções e sentidos, o presente trabalho seguirá a compreensão da existência de apenas princípios e regras, sem ignorar, contudo, as diferentes

¹⁰⁴ BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma jurídica*. Tradução de Ariani Bueno Sudatti e Fernando Pavan Baptista. 6 ed. São Paulo: Edipro, 2016, p. 72.

classificações existentes na ciência do Direito¹⁰⁵ que contemplam outros arranjos possíveis desta descrição¹⁰⁶.

Neste caminho, para melhor compreensão dos princípios jurídicos – “tarefa particularmente complexa”, nas palavras de José Joaquim Canotilho¹⁰⁷ – a palavra “princípio” pode ser definida, em apertada síntese, como um início ou ponto de partida, ou mesmo, nas palavras de Renato Lopes Becho, além de uma orientação ou referência (no caso da presente jornada jurídica de investigação), não seria possível compreender um sistema sem a existência desses elementos, o que obviamente se aplica ao Direito ou, mais precisamente, ao “oceano” deste trabalho, a ciência do Direito, no caso, a ciência do Direito Tributário.

Em sua doutrina, Becho recupera o sentido do termo atribuído por Aristóteles, segundo o qual “princípio” é o ponto de partida de uma determinada “coisa”, podendo ou não ser imanente a essa “coisa”. No âmbito do Direito, os princípios são, geralmente, imanentes ao sistema jurídico quando são concebidos como essenciais, fundantes ou estruturais; contudo, há aqueles que não são fundamentais ao sistema jurídico ao qual pertencem

Dentre as várias acepções atribuídas por Aristóteles aos princípios, destacam-se, portanto aquelas que situam os princípios no início, no ponto de partida de onde “uma coisa ou é, ou vem a ser ou torna-se conhecida”. Para Aristóteles, existem princípios imanentes às coisas, enquanto outros não o são. Transportando esse dado para o universo jurídico, podemos afirmar que existem princípios que são imanentes ao sistema jurídico: estes são os princípios essenciais, fundamentais, fundantes, estruturais. Outros princípios, contudo, podem ser construídos ou decididos sem, contudo, serem da mesma natureza daqueles, sem exercerem papel fundamental dos princípios que, naturalmente, são identificados no âmago do ordenamento jurídico.¹⁰⁸

Seguindo com mais “vento” por esta “navegação”, em relação ao Direito, é possível reconhecer que o princípio jurídico se revela como uma base, na medida que representaria um valor a ser perseguido, ou ainda de acordo com Becho, os princípios são a base e o “teto” do Direito, um vez que estão no “núcleo, ápice ou na fundação

¹⁰⁵ Conforme sustenta Humberto Ávila haveria uma divisão de normas de primeiro grau, quais sejam, os princípios e as regras. Ademais, haveria também normas de segundo grau denominadas postulados normativos. ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 12 ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2011.

¹⁰⁶ BRANDT, Reinhard. Immanuel Kant. *Política, Derecho y Antropología*. Cidade do México: Plaza y Valdés, 2001, p. 180.

¹⁰⁷ CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e teoria da Constituição*. 7 ed. Coimbra: Almedina, 2017. p.1160.

¹⁰⁸ BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 131.

do Direito” e, portanto, não podem ser ignorados na compreensão do cientista do Direito em qualquer análise.

Neste caminhar, ou navegar, é preciso seguir na descrição das categorias de normas denominadas princípios jurídicos para que seja possível alcançar uma definição mais precisa, evitando, assim, “ruídos” que a ciência não admite, ou intercorrências em na rota desta pesquisa, em face da metáfora aqui instaurada. Portanto, uma das características identificadas em relação aos princípios, e claro, ao identificá-las, estaremos seguindo na tentativa de conceituá-los e, assim, ajudar em sua compreensão, é a de que esse tipo de norma jurídica não se refere ou reproduz uma situação fática, como podemos observar em uma norma jurídica de outra espécie.

Nas palavras de André Ramos Tavares, a abstração presente nos princípios é o que melhor os distingue das normas ou regras jurídicas, posto que eles não descrevem facilmente situações fáticas e, paradoxalmente, são objetivos em sua abstratividade.

Assim, o melhor traço para distinguir as normas, as regras, dos princípios é o maior grau de abstração destes, pois não se reportam a qualquer descrição de situação fática (hipotética) em específico, adquirindo, assim, a nota da máxima abstratividade (objetividade).¹⁰⁹

Assim, seguindo na rota de conceituá-los, empreitada que deve ser realizada com uma afirmação, e não uma exclusão, em termos filosóficos –, vale ressaltarmos as suas diferenças em relação a outras normas, as quais, nos termos acima aludidos, trataremos apenas por regras, em contraponto aos princípios. A diferenciação é importante para este trabalho especialmente sob o aspecto científico, notadamente pela ideia de que as regras não podem solucionar todos os conflitos existentes no Direito, linha à que nos filiamos, com base em exemplos históricos – como o caso da Segunda Guerra Mundial –, mesmo que consideremos que as regras são normas essenciais ao sistema jurídico.

Vale pronunciar que a descrição e distinção entre os princípios e as regras jurídicas e seus conflitos ajudaram na compreensão das categorias de normas

¹⁰⁹ TAVARES, André Ramos. Elementos para uma teoria geral dos princípios. in LEITE, George Salomão. (org.) *Dos princípios constitucionais*. Considerações em torno das normas principiológicas da Constituição. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 34.

jurídicas. Neste raciocínio imperioso, valemo-nos da orientação relevante de Ronald Dworkin, especialmente na solução, dentro do Direito, para os casos que exigem uma resposta mais complexa e que não provoquem um desajuste no sistema jurídico, vide o exemplo da “casa habitável”, metáfora presente no primeiro capítulo deste trabalho.

Conforme destaca Willis Santiago Guerra Filho¹¹⁰, foram salientes as contribuições de Ronald Dworkin na superação dos conceitos antes apresentados pela doutrina, em especial sobre as desenvolvidas por Herbert Lionel Adolphus Hart¹¹¹ (vide os trabalhos de Hart que culminaram no nominado “*The Concept of Law*”), na divisão de regras primárias e secundárias. Assim, na superação dialética produzida e realizada por Dworkin¹¹², ou “ataque geral”, como o próprio autor denomina:

Quero lançar um ataque geral contra o positivismo e usarei a versão de H. L. A. Hart como alvo, quando um alvo específico se fizer necessário. Minha estratégia será organizada em torno do fato de que, quando os juristas raciocinam ou debatem a respeito de direitos e obrigações jurídicos, particularmente naqueles casos difíceis, nos quais nossos problemas com esses conceitos parecem mais agudos, eles recorrem a padrões que não funcionam como regras, mas operam diferentemente, como princípios.

Nesse escopo patrocinado por Dworkin¹¹³, foram esmiuçados os esclarecimentos de cada tipo de norma jurídica. Assim, o aludido pensador esclarece o diferencial de sua postura em relação às normas e aos princípios, ao afirmar que:

A diferença entre princípios jurídicos e regras jurídicas é de natureza lógica. Os dois conjuntos de padrões apontam para decisões particulares acerca da obrigação jurídica em circunstâncias específicas, mas distinguem-se quanto à natureza da orientação que oferecem. As regras são aplicáveis à maneira do tudo-ou-nada. Dados os fatos que uma regra estipula, então a regra é válida, e neste caso em nada contribui para a decisão. (...) Tudo o que pretendemos dizer, ao afirmarmos que um princípio particular é um princípio do nosso direito, é que ele, se for relevante, deve ser levado em conta pelas autoridades públicas, como [se fosse] uma razão que inclina numa ou noutra direção. [...] Os princípios possuem uma dimensão que as regras não têm – a dimensão de peso ou importância. Quando os princípios se inter cruzam (por exemplo, a política de proteção aos

¹¹⁰ GUERRA FILHO, Willis Santiago. *Processo constitucional e direitos fundamentais*. 7 ed. rev. e ampl. São Paulo: SRS Editora, 2017, 63 p. nota de rodapé.

¹¹¹ DWORKIN, Ronald. *Levando o direito a sério*. Tradução Nelson Boeria. São Paulo: Martins Fontes, 2002, 31 p.

¹¹² *Ibidem*, p. 35.

¹¹³ DWORKIN, Ronald. *Levando o direito a sério*. Tradução Nelson Boeria. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 39.

compradores de automóveis se opõe aos princípios de liberdade de contrato), aquele que vai resolver o conflito tem de levar em conta a força relativa de cada um. Esta não pode ser, por certo, uma mensuração exata, e o julgamento que determina que um princípio ou uma política particular é mais importante que outra será objeto de controvérsia. Não obstante, essa dimensão é uma parte integrante do conceito de um princípio, de modo que faz sentido perguntar que peso ele tem ou quão importante ele é.

Eis a valorosa conjectura alcançada por Ronald Dworkin em sua caracterização da dimensão dos princípios em comparação com as regras, bem como o reconhecimento de que o sistema jurídico é dinâmico e capaz inclusive de propiciar o embate de normas jurídicas.

Outra definição eloquente e necessária é a de J. J. Canotilho¹¹⁴, cuja brilhante identificação das características dos princípios jurídicos, concebe e traça pontos essenciais, tais como os aspectos da função deste tipo específico de norma jurídica. Segue-se, então, as palavras do autor, que dissecou as marcas dos princípios jurídicos ao elucidar os seguintes critérios:

- a) Grau de abstracção: os princípios são normas com um grau de abstracção relativamente elevado; de modo diverso, as regras possuem uma abstracção relativamente reduzida.
- b) Grau de determinabilidade na aplicação do caso concreto: os princípios, por serem vagos e indeterminados, carecem de mediações concretizadoras (do legislador? do juiz?), enquanto as regras são susceptíveis de aplicação directa.
- c) Carácter de fundamentalidade no sistema das fontes de direito: os princípios são normas de natureza ou com um papel fundamental no ordenamento jurídico devido à sua posição hierárquica no sistema das fontes (ex: princípios constitucionais), ou à sua importância estruturante dentro do sistema jurídico (ex: princípio do Estado de Direito).
- d) Proximidade da ideia de direito: os princípios são *standards* juridicamente vinculantes radicados nas exigências de justiça (DWORKIN) ou na ideia de direito (LARENZ); as regras podem ser normas vinculativas com um conteúdo meramente funcional.
- f) Natureza normogenética: os princípios são fundamento de regras, isto é, são normas que estão na base ou constituem a *ratio* de regras jurídicas, desempenhando, por isso, uma função normogenética fundamentante.

¹¹⁴ CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e teoria da Constituição*. 7 ed. Coimbra: Almedina, 2017, p. 1160.

J. J. Gomes Canotilho¹¹⁵ aprofunda-se ainda mais no detalhamento do tema em comento para produzir afirmações, que exigem ser verificadas, relativas às diferenças essenciais entre os princípios e as regras:

(1) os princípios são normas jurídicas impositivas de uma optimização, compatíveis com vários graus de concretização, consoante os condicionalismos fácticos e jurídicos; as regras são normas que prescrevem imperativamente uma exigência (impõem, permitem ou proíbem) que é ou não é; (2) conseqüentemente, os princípios, ao constituírem exigências de optimização, permitem o balanceamento de valores e interesses (não obedecem, como as regras, à lógica do tudo ou nada), consoante o seu peso e a ponderação de outros princípios eventualmente conflitantes; as regras não deixam espaço para qualquer outra solução, pois se uma regra vale (tem validade) deve cumprir-se na exacta medida das suas prescrições, nem mais nem menos; (3) em caso de conflito entre princípios, estes podem ser objecto de ponderação, de harmonização, pois eles contêm apenas exigências ou *standards* que, em primeira linha *{prima facie}*, devem ser realizados; as regras contêm fixações normativas definitivas, sendo insustentável a validade simultânea de regras contraditórias; (4) os princípios suscitam problemas de validade e peso (importância, ponderação, valia); as regras colocam apenas questões de validade (se elas não são correctas, devem ser alteradas).

Por fim, Canotilho classifica os princípios constitucionais em quatro diferentes tipos, esquematizando-os – o que colabora com o presente trabalho investigativo –, razão que adota as seguintes classes, quais sejam:

- (i) princípios jurídicos fundamentais;
- (ii) princípios políticos constitucionalmente conformadores;
- (iii) princípios constitucionais impositivos, e
- (iv) princípios-garantia.

Aqui, vale novamente reforçar que J. J. Gomes Canotilho – como não poderia ser diferente – ressalta o traço orientador da Constituição como instituidor desses princípios que influenciarão inevitavelmente o sistema jurídico, tal como vértices (com um ou mais sentidos – “descendo ou subindo”) que propiciam atingir densidade através do Direito, seja pela lei ou pela jurisprudência.

¹¹⁵ CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e teoria da Constituição*. 7 ed. Coimbra: Almedina, 2017, p. 1161.

No mesmo caminho dos trabalhos de elucidação e descrição dos princípios jurídicos trilhados por Dworkin e Canotilho, não se pode deixar de considerar o laboro de Eros Grau¹¹⁶, que já sob a ótica do Direito brasileiro, corroborou a ideia de que “os princípios, todos eles – os explícitos e os implícitos -, constituem norma jurídica”. Ademais, para Grau, as regras são modos de aplicação dos princípios e podem ser desconsideradas, no caso de confronto entre dois princípios, permanecendo apenas aquelas que concretizam os princípios que prevaleceram no confronto em questão.

Importa considerarmos, ainda, que regras são concreções, são aplicações dos princípios. Por isso mesmo não se manifesta jamais antinomia jurídica entre princípios e regras jurídicas. Estas operam em concreção daqueles.

Em conseqüência, quando confronto dois princípios, um prevalecendo sobre o outro, as regras que dão concreção ao que foi desprezado são afastadas: não se dá sua aplicação a determinada hipótese, ainda que permaneçam integradas. [...] O momento de atribuição de peso maior a um determinado princípio é extremamente rico, porque nele – desde que se esteja a perseguir a definição de uma das soluções corretas, no elenco das possíveis soluções corretas a que a interpretação jurídica pode conduzir – pondera-se o direito em seu todo, desde o texto da Constituição aos mais singelos atos normativos, como totalidade. [...]

A força dos princípios é tal que, em situações revolucionárias, novos princípios incorporados pela ordem jurídica importam que a inúmeras regras contempladas por essa ordem seja retirada a vigência.

Em resumo, Eros Grau reconhece os conflitos entre regras, quanto à negativa de aplicação de uma em detrimento da outra, e também o conflito entre princípios, quanto às ponderações de prevalência de um, mas sem anular o outro. Quanto a esse reconhecimento, vale repetir a conclusão incisiva de Eros Grau¹¹⁷: “a interpretação do direito deve ser dominada pela força dos princípios; são eles que conferem coerência ao sistema”. E quais seriam esses princípios? Questiona Eros Grau:

De início, evidentemente, teremos os princípios explícitos, recolhidos no texto da Constituição ou da lei. Além desses, também compõem aquela ordem os princípios implícitos, inferidos como resultado da análise de um ou mais preceitos constitucionais, ou de uma lei, ou conjunto de textos normativos da legislação infraconstitucional. Aí teremos, por exemplo, o princípio da motivação do ato administrativo (art. 93, X, da Constituição) e o princípio da imparcialidade do juiz (art.

¹¹⁶ GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação do direito*. 4 ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 53.

¹¹⁷ *Ibidem*, p. 55.

95, parágrafo único, e 5º, XXXVII, da Constituição). Por fim, compõem ainda os princípios gerais de direito, também implícitos, coletados no direito pressuposto, o da vedação do enriquecimento sem causa.¹¹⁸.

Aqui, convém antecipar uma questão que será resolvida no próximo capítulo, sobre a afirmação de Eros Grau de que inexisteria no sistema jurídico qualquer regra ou princípio a orientar o intérprete no conflito entre princípios no momento de decisão. Para resolver essa questão, qual seja, qual princípio deveria ser privilegiado e qual deveria ser desprezado, concluiu o autor que tal desiderato somente obteria resposta na solução de caso concreto.

Por hora, sob pena de desta “navegação” ficar desorientada, se passará a descrever os princípios e sua importância, diferenciando-os das regras. Assim, Robert Alexy e seus estudos são importantes ao tópico presente, qual seja, a divisão entre princípios e regras. Novamente, no trabalho descritivo da ciência do Direito, especialmente quanto à importância dos princípios e sua relação com os direitos fundamentais, bem como sobre a indagação de quais seriam os seus papéis no sistema jurídico, Alexy afirma¹¹⁹:

Aqui, regras e princípios serão reunidos sob o conceito de norma. Tanto as regras quanto os princípios são normas, porque ambos dizem o que deve ser. Ambos podem ser formulados por meio de expressões deônticas básicas do dever, da permissão e da proibição. Princípios são, tanto quanto as regras, razões para juízos concretos de dever-ser, ainda que de espécie muito diferente. A distinção entre regras e princípios é, portanto, uma distinção entre duas espécies de normas. Há diversos critérios para se distinguir regras de princípios. Provavelmente aquele que é utilizado com mais frequência é o da generalidade. Segundo esse critério, princípios são normas com grau de generalidade relativamente alto, enquanto o grau de generalidade das regras é relativamente baixo. (...) Outros critérios discutidos são “a determinabilidade dos casos de aplicação”, a forma de seu surgimento – por exemplo, por meio da diferenciação entre normas “criadas” e normas “desenvolvidas” -, o caráter explícito de seu conteúdo axiológico, a referência à ideia de direito, ou a uma lei jurídica suprema e a importância para a ordem jurídica. Princípios e regras são diferenciados também com base no fato de serem razões para regras ou serem eles mesmos regras, ou ainda, no fato de serem normas de argumentação ou normas de comportamento.

Ao propor o conceito de norma, o autor reconhece o elemento interpretativo fulcral na distinção entre princípios e regras, característica que será extremamente

¹¹⁸ GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação do direito*. 4 ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 144.

¹¹⁹ ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. 5 ed. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 87.

necessária para o próximo capítulo, ao tratarmos do princípio da proporcionalidade, especialmente porque Alexy considera princípio como um “mandamento de otimização”. Nesse aspecto de descrição, assevera o pensador em comentário¹²⁰:

O ponto decisivo na distinção entre regras e princípios é que princípios são normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes. Princípios são, por conseguinte, mandamento de otimização, que são caracterizados por poderem ser satisfeitos em graus variados e pelo fato de que a medida devida de sua satisfação não depende somente de possibilidades fáticas, mas também das possibilidades jurídicas. O âmbito das possibilidades jurídicas é determinado pelos princípios e regras colidentes. Já as regras são normas que são sempre ou satisfeitas ou não satisfeitas. Se uma regra vale, então deve se fazer exatamente aquilo que ela exige; nem mais, nem menos. Regras contêm, portanto, determinações no âmbito daquilo que é fático e juridicamente possível. Isso significa que a distinção entre regras e princípios é uma distinção qualitativa, e não uma distinção de grau. Toda norma é uma regra ou um princípio.

Por sua vez, na superação da doutrina de Dworkin, Alexy entende que a concepção de princípio não seria apenas a de um direito individual, motivo por que opta pelo conceito amplo de princípio, qual seja, a estrutura sistemática de normas. Vale reforçar também que, segundo Alexy, os princípios, por serem normas de natureza distinta, ajudam na proteção dos direitos fundamentais (individuais e coletivos, ou difusos). Tal pensamento caminha na esteira do que preconiza Willis Santiago Guerra Filho¹²¹ ao esclarecer que os princípios são normas “onde se situam as normas de direitos fundamentais”.

Outro ponto importante reconhecido por Alexy¹²² sobre a teoria dos princípios, e que também se relaciona com o escopo do presente trabalho, é a máxima da proporcionalidade na aplicação deste tipo de norma jurídica, já que não se pode negar a aplicação de um princípio, diferente do que acontece com as regras, quanto postas em duelo.

Em outras palavras, os princípios invariavelmente produzem efeitos, ainda que grau menor dependendo do caso, em uma espécie de ponderação – e nunca uma

¹²⁰ ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. 5 ed. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 90.

¹²¹ GUERRA FILHO, Willis Santiago. *Processo constitucional e direitos fundamentais*. 7 ed. rev. e ampl. São Paulo: SRS Editora, 2017, p. 51.

¹²² ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. 5 ed. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 116-117.

negação, mesmo que em proporções diferentes, como relembra Alexy, ao mencionar que o tribunal constitucional alemão reconheceu “que máxima proporcionalidade decorre, ‘no fundo, já da própria essência dos direitos fundamentais’”¹²³, ou seja, “quando as normas de direitos fundamentais têm o caráter de princípios”.

Ademais, para Sarmento¹²⁴, a dicotomia entre regras e princípios deriva das classificações de normas jurídicas componentes do ordenamento, em que as diversas funções dos princípios agem como baldrame do sistema jurídico, além de orientarem os interpretes na solução dos casos difíceis – função hermenêutica –, admitindo assim o papel de supressores da ausência de regras – função regulatória. Outrossim, o autor também menciona a possibilidade de uma função argumentativa dos princípios¹²⁵:

Os princípios assumem no ordenamento múltiplas funções: por um lado, operam como alicerces do sistema jurídicos, cimentando as suas diferentes partes e fornecendo a pauta de valores nas quais o interprete deve se basear para a solução das questões mais controvertidas (função hermenêutica); por outro, na ausência de regras cuidando da hipótese, os princípios podem também exercer a função de normas de conduta, regulando imediatamente o comportamento de seus destinatários (função regulativa). Segundo Canotilho, eles também “podem desempenhar uma função argumentativa, permitindo, por exemplo, denotar a *ratio legis* de uma disposição ou revelar normas que não são expressas por qualquer enunciado legislativo possibilitando aos juristas, sobretudo aos juízes o desenvolvimento, integração e complementação do direito”. Dentro do sistema jurídico, os princípios passam por um processo de concretização e densificação sucessiva, através de princípios mais específicos e subprincípios, até adquirem concretização das regras. Tal concretização não se dá através de um simples processo lógico – formal, no qual sejam os princípios mais específicos deduzidos dos mais gerais. O que ocorre na verdade é um procedimento dialético no qual cada subprincípio em que se desdobra o princípio original adiciona a este novas dimensões e possibilidades, subsistindo o princípio original no papel de vetor exegético dos cânones mais específicos. Há um, “esclarecimento recíproco”. O princípio se ilumina através das suas concretizações, as quais, por sua vez, só assumem seu sentido pleno ao lume dos princípios que lhes engendrou.

Diante da ordenação dessas categorias entendidas como normas jurídicas, especialmente, os princípios, é de se reconhecer que cada uma exerce sua ação e

¹²³ ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. 5 ed. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 117.

¹²⁴ SARMENTO, Daniel. *Teoria dos direitos fundamentais*. 2 ed. Ricardo Lobo TORRES (org.). Rio de Janeiro. Renovar, 2001.

¹²⁵ *Ibidem*, p. 52.

função dentro do sistema jurídico de forma particular, consoante a doutrina de Geraldo Ataliba, para a qual existe um organismo jurídico que, além de coordenar os princípios, os mantém em conexão, de modo que nunca fiquem isolados, mesmo que estejam cada um em seu lugar.

um princípio jurídico não existe isolado, mas acha-se em íntima conexão com outros princípios. O direito objetivo, de fato, não é um aglomerado caótico de disposições, mas um organismo jurídico, um sistema de preceitos e coordenados e subordinados, no qual cada um deles tem lugar próprio.¹²⁶

É preciso que sejam observados também os parâmetros e os esclarecimentos traçados por Barroso¹²⁷, ao reconhecer a importância dos princípios como orientadores do Direito contemporâneo, resguardando sua relevância ética e moral no que tange à interpretação e orientação que executa no sistema jurídico.

Após longo processo evolutivo, consolidou-se na teoria do Direito a ideia de que as normas jurídicas são um gênero que comporta, em meio a outras classificações, duas grandes espécies: as regras e os princípios. Tal distinção tem especial relevância no tocante às normas constitucionais. O reconhecimento da distinção qualitativa entre essas duas categorias e a atribuição de normatividade aos princípios são elementos essenciais do pensamento jurídico contemporâneo. Os princípios - notadamente os princípios constitucionais - são a porta pela qual os valores passam do plano ético para o mundo jurídico. Em sua trajetória ascendente, os princípios deixaram de ser fontes secundária, e subsidiária do Direito para serem alçados ao centro do sistema jurídico. De lá, irradiam-se por todo o ordenamento, influenciando a interpretação e aplicação das normas jurídicas em geral e permitindo a leitura moral do Direito. Antes mesmo da formulação mais sofisticada da teoria dos princípios, diversos autores já haviam se dado conta da relevância do papel que a eles cabia desempenhar no sistema.¹²⁸

Em suma, percebe-se, também, a importância dos princípios dentro do sistema jurídico, em casos de sua ausência, visto que o sistema jurídico poderia entrar, em certas oportunidades, em colapso. E também, se faltassem as regras, a situação não seria muito diferente, ou seja, por serem parte do todo, compõem-no e são essenciais ao sistema.

¹²⁶ ATALIBA, Geraldo. *República e constituição*. Atualizada por Rosolea Miranda Folgosi. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 34.

¹²⁷ BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo*. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 238-239.

Tal posição é defendida por Thiago Lima Breus, que admite a inviabilidade de um sistema constituído apenas por regras, ou apenas por princípios, sob risco de ser inseguro ou impreciso.

é inviável um sistema jurídico formado apenas por regras, haja vista que inexisteriam mecanismos seguros para a resolução de casos difíceis, assim como seria impossível a existência de um sistema jurídico formado tão-só por princípios, em face da imprecisão dos seus enunciados, o que promoveria uma ausência de uniformidade de aplicação do direito.¹²⁹

A importância do princípio como orientador da aplicação do direito é inegável dentro da ciência do Direito, e ainda que se pudesse esvaziar sua consideração, tarefa considerada quase impossível, não seria fácil negar a sua essencialidade para o Direito. Valemos beber dos ensinamentos de Roque Antonio Carrazza que leciona

O princípio possui, pois, uma função especificadora dentro do ordenamento jurídico; ele é de grande valia, como vimos, para a exegese e perfeita aplicação assim dos simples atos normativos, que dos próprios mandamentos constitucionais. O menoscabo por um princípio importa a quebra de todo o sistema jurídico. E que o Direito forma um sistema é um postulado que sequer precisa de demonstração, já porque postulado (de universal acatamento, diga-se de passagem), já pela proibição lógica do *regressum ad infinitum* (da infinita reciclagem das premissas eleitas)¹³⁰

Neste toar, considera-se imprescindível a hermenêutica jurídica baseada nos princípios, explícitos e implícitos, registrados e consagrados na ordem constitucional, que reconhecem e instituem o Estado Democrático de Direito, sempre com o objetivo da previsibilidade, que é irmã “gêmea”, como diria Reale¹³¹, da segurança, e que aqui trata-se por segurança-jurídica. Também não podemos nos furtar de rememorar o importante trabalho de Humberto Ávila¹³² sobre os princípios jurídicos, ainda que o autor possua um entendimento próprio quanto à divisão do sistema jurídico, bem como sua relação de vagueza em qualquer enunciado prescritivo

¹²⁹ BREUS, Thiago Lima. *Políticas públicas no estado constitucional: problemática da concretização dos direitos fundamentais pela administração pública brasileira contemporânea*. Belo Horizonte: Fórum, 2007, p. 63.

¹³⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional*. 31 ed. São Paulo: Malheiros. 2017, p. 58.

¹³¹ REALE, Miguel. *Lições Preliminares do Direito*. 22 ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 289.

¹³² ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 12 ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2011, p. 35.

[...] para Jose Esser, princípios são aquelas normas que estabelecem fundamentos para que determinado mandamento seja encontrado [...] Karl Larenz, define os princípios como normas de grande relevância para o ordenamento jurídico, na medida que estabelecem fundamentos normativos para interpretação e aplicação do Direito, deles decorrendo, direta ou indiretamente, normas de comportamento [...]. “os princípios jurídicos consistem em uma espécie de normas jurídicas por meio da qual são estabelecidos deveres de otimização aplicáveis em vários graus, segundo as possibilidades normativas e fáticas”.¹³³

Por conseguinte, compreende-se que a relação tributária também deve ser pautada por padrões principiológicos na interpretação, integração e aplicação do Direito Tributário, seja no campo do direito material ou processual. Revelam-se os princípios, dessa forma, importantes vetores de inserção valorativa para o sistema jurídico tributário, permitindo ao aplicador da norma buscar a justiça no caso concreto, revendo e ampliando a possibilidade da solução de fatos concretos, evitando a apuração do caso frente à frieza da lei.

Nesse aspecto acima tratado é que vale destacar as palavras esclarecedoras de Regina Helena Costa

Forçoso pensar-se numa ética tributária, assim entendida como o conjunto de princípios e regras que devem ser observados pelo legislador e pelo administrador tributários e que lhes impõe, mais que a estrita obediência às leis, o prestígio aos valores da probidade, lealdade, boa-fé, decência e justiça, enfim.¹³⁴

Ademais, como se sabe, nos termos tratados no capítulo anterior, a Constituição Federal de 1988 inaugurou um Estado Democrático de Direito, trazendo em seu “arquétipo” princípios jurídicos implícitos e explícitos. Sobre a existência de normas implícitas previstas em uma Constituição, Barroso afirma que se os limites não existissem, as Constituições seriam alvos fáceis de levantes populares radicais ou golpes ditatoriais, o que seria uma falência do Direito. Conforme *in verbis*:

o debate conduz ao tema dos limites materiais implícitos, também ditos tácitos ou imanentes. O reconhecimento da existência de tal categoria, embora não seja pacífico, afigura-se logicamente inafastável. É que se eles não existissem, as Constituições que não

¹³³ *Ibidem*, p. 48.

¹³⁴ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 86.

contivessem no seu texto cláusulas de Intangibilidade não teriam como proteger sua identidade ou pressupostos democráticos sobre os quais se assentam. É claro que uma Constituição pode ser politicamente derrotada por um movimento popular ou por um golpe ditatorial. Mas, no primeiro caso, uma nova Constituição adviria como obra do constituinte originário. E, no segundo, estar-se-ia diante de uma situação de fato, da derrota eventual do Direito, e não de um procedimento válido. (...) a presença de cláusulas pétreas no texto não exclui a possibilidade de se reconhecer a existência de limites implícitos.¹³⁵

Também Carrazza¹³⁶ segue nesta mesma linha de raciocínio, reconhecendo os limites implícitos inaugurados pela Constituição brasileira, ao instituir o Estado Democrático de Direito.

Pessoalmente repudiamos a expressão "poder constituinte originário", por entendermos que inexistente um poder constituinte derivado. Este último, na realidade, não passa de um poder constituído: pode, é certo, modificar a Constituição, mas observados certos limites materiais e formais, implícitos e explícitos, conhecidos como "cláusulas pétreas" ("de pedra", irremovíveis por emenda constitucional).

Ademais, o próprio regramento jurídico, notadamente as marcas expressas da Constituição, reconhece expressamente a existência de princípios implícitos inseridos no rol de direitos e garantias fundamentais decorrentes do regime do Estado Democrático do Direito. Em termos liquidantes, entendemos que os princípios – explícitos e implícitos –, devam ser aplicados na seara tributária, sobretudo do ponto de vista e/ou da eficácia vertical dos direitos fundamentais e sua concretude. Neste caminho, o estudo do Direito Tributário não se resolve somente com o estudo de regras, que não conseguem proteger o indivíduo do exagero fiscal contra as eventuais violações aos direitos fundamentais. Sobre esse ponto, também são pontuais as palavras de Ives Gandra da Silva Martins¹³⁷:

É, todavia, no capítulo da Administração Pública, que está a serviço da sociedade, onde mais claro fica a imposição da *necessidade ética* no exercício da honrosa função de servir a sociedade – muitas vezes distorcida no país, pelo corporativismo que permeia mais os direitos e menos os deveres dos servidores públicos, mesmo que tais direitos

¹³⁵ BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo*. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 200.

¹³⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional*. 31 ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 44, nota de rodapé.

¹³⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *A ética no direito e na economia*. Tributos e Direitos Fundamentais. Coordenador: Octavio Campos Fischer. São Paulo: Dialética, 2004, p. 130.

que se auto-outorgam sacrifiquem excessivamente o povo –, pois este princípio é colocado entre os cinco mais relevantes da Administração Pública, a saber: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

É por isso que Klaus Tipke e Douglas Yamashita¹³⁸ entendem que se o Direito não for orientado em leis que buscam validade em princípios adequados à matéria, poderá ocorrer, além das injustiças, outras consequências nefastas.

Em vista do exposto, o objetivo desta parte da análise foi o de estabelecer e reconhecer que o conceito de Direito está umbilicalmente ligado aos princípios – estes exercidos por normas jurídicas. Os seres humanos e a sociedade são imbuídos em princípios que visam a evolução humana. O Direito também não pode ser considerado como um sistema que evolui se não se valer de princípios. Entendemos, neste toar, que os princípios supremos do ordenamento jurídico pátrio são os direitos fundamentais, intimamente relacionados com a justiça e a garantia dos direitos fundamentais, axiomas que são responsáveis por estabelecer a segurança jurídica no ordenamento e mantê-la existente como sistema jurídico, especialmente no âmbito tributário, parte do direito público.

3.3 Princípio da proporcionalidade

Inicia-se este novo horizonte da presente “navegação” com a investigação da compreensão do radical termo “proporção”¹³⁹ na linguagem jurídica, pois não podemos esquecer que a linguagem é parte importante (ou essencial) deste entendimento, sopesando a ótica mais eloquente de que “tudo o que se deve propor na hermenêutica não é nada mais que a linguagem”, como relembra Hans-Georg Gadamer¹⁴⁰ ao citar F. Schleiermacher.

¹³⁸ TIPKE, Klaus. YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 22.

¹³⁹ PRIBERAM. Dicionário da Língua Portuguesa. Disponível em:

¹⁴⁰ GADAMER, Hans Georg. *Verdade e método I: traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica*. 15 ed. Tradução de Flávio Paulo Meurer, nova revisão da tradução por Enio Paulo Giachini. Petrópolis: Vozes, 2015, p. 496.

Aliás, a própria palavra “compreensão” tem em sua origem o sentido “em companhia de”, ou seja, em termos coloquiais, para que fiquemos “todos na mesma página”. E assim, inicialmente, neste capítulo, vale contarmos com a “companhia” de Gadamer¹⁴¹ e seus apontamentos sobre a linguagem:

compreender o que alguém diz é pôr-se de acordo com a linguagem e não transferir-se para o outro e reproduzir suas vivências. Destacamos que a experiência de sentido, que assim ocorre na compreensão, implica sempre um momento de aplicação. Percebemos agora que todo esse processo é um processo de linguagem. [...] A linguagem é o meio em que se realiza o acordo dos interlocutores e o entendimento sobre a coisa em questão.

Assim, ao aceitar que “a linguagem é o médium universal em que se realiza a própria compreensão”, e também que “a forma da realização da compreensão é a interpretação”¹⁴², não podemos ignorar que a palavra “proporção”, que nos remete à definição de harmonia que deve existir entre as diversas partes de um todo.

Ora, qual todo? Destarte, como o “oceano” navegado é o Direito (Direito Tributário como parte deste), no caso ora analisado, o ordenamento jurídico brasileiro compreende-se como proporção entre cada parte e o todo. E neste trabalho, considera-se cada parte como os princípios jurídicos, especialmente os que consagram direitos fundamentais (em sua última dimensão).

Ainda sobre o vernáculo “proporção”, vale lembrar as provocações intuitivas de Dante Alighieri (“o ‘divino poeta’”), que ainda que não tenha sido um jurista (apesar de ter escrito obras de Política e Filosofia), propôs que “o Direito é uma proporção real e pessoal, de homem para homem, que, conservada, conserva a sociedade; corrompida, corrompe-a”, o que nos permite concluir que o Direito é uma relação de proporção, especialmente se trata-se de direito público.

Miguel Reale¹⁴³, autor que resgata as palavras de Dante, também afirma que:

¹⁴¹ GADAMER, Hans Georg. *Verdade e método I: traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica*. 15 ed. Tradução de Flávio Paulo Meurer, nova revisão da tradução por Enio Paulo Giachini. Petrópolis: Vozes, 2015, p. 497.

¹⁴² *Ibidem*, p. 503.

¹⁴³ Tanto o excerto de Dante Alighiere quanto a citação foram extraídos de REALE, Miguel. *Lições Preliminares do Direito*. 22 ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 60. “*Jus est realis ac personalis hominis adn hominem proportio, quae servata servat societatem, corrupta, corrumpi*” t.

A proporção é sempre, uma expressão de medida. O Direito não é uma relação qualquer entre os homens, mas sim aquela relação que implica uma proporcionalidade, cuja medida é o homem mesmo. Notem como o poeta viu coisas que, antes dele, os juristas não tinham visto, oferecendo-nos uma compreensão do Direito, conjugando os conceitos de proporção e socialidade. Proporção entre quem? De homem para homem. Quando a proporção é respeitada, realiza-se a harmonia “*quae servata, servat societatem....*” e, quando, corrompida, corrompe a mesma sociedade. Mas, Dante não diz que há apenas uma proporção de homem para homem. Ele delimita melhor o sentido da palavra *proportio* esclarecendo, quase com o rigor da técnica moderna: *realis ac personalis*. É aqui que se nota a atualidade da conceituação jurídica oferecida por Dante, pois, dentre as múltiplas distinções do Direito, nenhuma é tão fundamental como a que distingue os direitos em reais e pessoais. “O Direito é uma proporção real e pessoal, de homem para homem....”, parece, à primeira vista, uma expressão redundante: pessoal de homem para homem? É que [...] para Dante, o Direito tutela as coisas somente em razão dos homens: a relação jurídica conclui-se entre as pessoas, não entre homens e coisas, mas é “real” quando tem uma coisa (res) como seu objeto. A sua definição inspirava-se na obra e nos ensinamentos aristotélicos-tomistas e, também, nas grandes lições dos jurisconsultos romanos, especialmente nas lições de Cícero, que dizia que devemos conhecer perfeitamente o homem, a natureza humana para, depois, conhecer o Direito. Segundo o grande orador e político romano, devemos procurar o segredo do Direito na própria natureza do homem: *natura juris ab homine repetenda est natura*. Vamos buscar o elemento fundamental do Direito no exame mesmo da natureza humana, pois é ele uma expressão ou dimensão da vida humana, como intersubjetividade e convivência ordenada. Quer dizer que essas idéias, que hoje nos parecem tão modernas, como a da humanização e da socialização do Direito, já encontram os seus antecedentes através de uma tradição histórica mais que milenar. O Direito, indiscutivelmente, inova, apresenta elementos de renovação permanente, mas conserva, sempre, um fulcro de tradição.

Mesmo assim, é preciso dizer e registrar que o princípio da proporcionalidade (*Grundsatz der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz*) não exaure sua completa descrição e suas diversas manifestações no radical “proporção”, posto que é muito mais amplo. Doravante, é necessário seguir em frente, norteados pela “bússola” que é a Constituição Federal de 1988.

Surgem então as seguintes questões: a proporção do quê? A harmonização do que? De quais direitos e interesses? Seriam dos individuais, coletivos (difusos) interesses gerais ou públicos (lembrando que sem um ou mais deles não se alcança um Estado Democrático de Direito, ambiente em que possa potencializar todas as liberdades)? Ou todos estes direitos e interesses inter-relacionados?

Como sustenta Guerra Filho¹⁴⁴

direitos fundamentais resultam da percepção da tarefa básica a ser cumprida por uma comunidade política, que seria a harmonização dos interesses dos seus membros, individualmente considerados, com aqueles interesses de toda a comunidade, ou de parte dela, donde se tem a possibilidade de individualizar três ordens distintas desses interesses: interesses individuais, interesses coletivos (ou “supra individuais”, onde se incluem os chamados “interesses difusos”) e interesses gerais ou públicos. Note-se que a apenas a harmonização das três ordens de interesse possibilita o melhor atendimento dos interesses situados em cada uma, já que o excessivo favorecimento dos interesses situados em alguma delas, em detrimento daqueles situados nas demais, termina, no fundo, sendo um desserviço para a consagração desses mesmos interesses. para que se pretendia satisfazer mais que aos outros. Para que se tenha a exata nossa disso, basta ter em mente a circunstância de que interesses coletivos, na verdade são o somatório de interesses individuais, assim como os interesses públicos são o somatório dos interesses individuais e coletivos, não se podendo realmente, satisfazer interesses públicos, sem que, *ipso facto*, interesses individuais sejam contemplados.

Eis que, as respostas procuradas podem ser encontradas na doutrina. Entretanto, antes de seguirmos em frente, é preciso lembrar que dentro de uma ordem constitucional são previstos diversos tipos de normas jurídicas, dentre elas os princípios jurídicos, implícitos ou explícitos.

Como vimos no capítulo anterior, os princípios jurídicos são reconhecidos como vetores interpretativos – os quais nunca perdem sua influência e sua eficácia – , e mesmo quando postos em conflito, jamais se corrompem. Contudo, é preciso haver um “ajuste” para esta hipótese se confirmar, pois, na medida em que os princípios agem concomitantemente, mesmo em situação de estresse entre eles, nos parece natural a conclusão de que é preciso haver um “calibre” para identificarmos qual prevaleceria em situação de confronto, mesmo que sem nulificar o outro.

Assim, dando prosseguimento ao que foi suscitado no capítulo anterior, acrescenta-se que nas situações em que houver embate dos princípios jurídicos, sem que haja abalo no sistema que o impeça de conjugar as normas jurídicas, tornar-se-á de grande valia a aplicação do “princípio da proporcionalidade”, considerando que este possui a finalidade de trazer a harmonização ou a otimização de todos os

¹⁴⁴ GUERRA FILHO, Willis Santiago. *Processo constitucional e direitos fundamentais*. 7.ed. rev. e ampl. São Paulo: SRS Editora, 2017, p. 94.

princípios a todo direito fundamental para fins de solucionar a situação de conflito, em outras palavras, trata-se de um princípio estruturante do Estado Democrático de Direito.

O princípio da proporcionalidade é, na realidade, o princípio que dá concretude ao Estado Democrático de Direito na aplicação de outros princípios, no exercício do Direito ao solucionar o caso concreto, especialmente na aplicação judicial do Direito, considerando que na pós-modernidade (ou contemporaneidade), cada vez mais o papel judiciário é solicitado para solucionar os casos complexos, e para a defesa da Constituição e seus princípios fundamentais.

Destarte, podemos encontrar na doutrina estrangeira a mesma concepção, qual seja, que o princípio da proporcionalidade se tornou, ao redor do mundo, o “principal instrumento no direito constitucional”, conforme se verifica nas palavras de Kai Mölle¹⁴⁵.

O princípio da proporcionalidade tornou-se o principal instrumento doutrinário no direito constitucional dos direitos em todo o mundo, e, à luz dos capítulos anteriores, não é difícil perceber porquê. O estágio *prima facie* dos direitos, onde todo interesse pela autonomia é protegido, não opera como filtro. Assim, a maior parte do difícil trabalho analítico, separando afirmações de direitos bem-sucedidos e mal-sucedidas, deve ser feito no estágio de justificativa, e a principal ferramenta doutrinária é o princípio da proporcionalidade. É, portanto, parcialmente correto dizer que o direito dos direitos humanos e constitucionais tem tudo a ver com proporcionalidade: leis que são “proporcionais” respeitam os direitos constitucionais e aquelas que são “desproporcionais” as violam.

Concepções semelhantes foram encontradas também na doutrina nacional, especialmente na afirmação de Humberto Ávila, ainda que o autor reconheça a proporcionalidade como uma distinta espécie normativa, qual seja, a de um postulado, afirmando que “o postulado da proporcionalidade cresce em importância no Direito

¹⁴⁵ MÖLLER, Kai. *The Global Model of Constitutional Rights*. Oxford: Oxford University Press, 2012, p. 178. Livre tradução nossa, no original consta “*The principle of proportionality has become the major doctrinal tool in constitutional rights law around the world,1 and in light of the previous chapters it is not hard to see why. The prima facie stage of rights, where every autonomy interest is protected,2 does not operate as a filter. Thus, most of the hard analytical work, separating successful from unsuccessful rights claims, must be done at the justification stage, and the main doctrinal tool there is the principle of proportionality. It is therefore partly correct to say that human and constitutional rights law is all about proportionality: laws that are ‘proportionate’ respect constitutional rights and those which are ‘disproportionate’ violate them.*”.

Brasileiro. Cada vez mais ele serve como instrumento de controle dos atos do Poder Público¹⁴⁶.

Em outra oportunidade, Ávila reafirmou tal entendimento ao ressaltar que a proporcionalidade deve servir para o controle de constitucionalidade e para impor limites ao exercício desse controle; além disso, o autor caracterizou a proporcionalidade como um postulado¹⁴⁷.

O postulado da proporcionalidade tem sido aplicado pelo Supremo Tribunal Federal como decorrência dos princípios do Estado de Direito e do devido processo legal (art. 1º e art. 5º, LIV, CF/88). Seguindo o mesmo caminho, a Lei nº 9.784/99, além de estabelecer a proporcionalidade como diretriz da administração, exige a sua atuação seguindo o critério de adequação entre meios e fins, vedando a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público (art. 1º, parágrafo único, VI). A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tem aplicado de forma reiterada o chamado princípio da proporcionalidade. [...] Além disso, qualquer atuação estatal deve ser precedida de uma ponderação de *todos os interesses em jogo*. Trata-se de uma exigência da racionalidade: se a medida destina-se a todos e a todos alcança, deve ser adotada mediante a consideração do interesse de todos. Não só dos interesses do Poder Público, mas dos interesses de todos os grupos sociais atingidos na medida. O dever do poder público de *conciliar os interesses em jogo* foi, inclusive, reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal: Atualmente o poder de tributar é o poder de conservar, de manter, conciliando as necessidades do Estado com os direitos assegurados ao indivíduo. [...] registre-se, por fim, que quanto maior a restrição causada a um direito fundamental, maior deverá ser a sua razão justificativa. Uma restrição em grau elevado exige uma justificação na mesma medida.

No mesmo sentido, reconhecendo a importância e a força do princípio da proporcionalidade, Paulo Bonavides esclarece, ao tratar da nova ordem constituída pela promulgação da Carta de 5 de outubro de 1988, que:

Em nosso ordenamento constitucional não deve a proporcionalidade permanecer encoberta. Em se tratando de princípio vivo, elástico, prestante, protege ele o cidadão contra os excessos do Estado e ser de escudo à defesa dos direitos e liberdades constitucionais. De tal sorte que urge, quanto antes, extraí-lo da doutrina, da reflexão, dos

¹⁴⁶ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 12 ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 173.

¹⁴⁷ ÁVILA, Humberto. Conteúdo, Limites e Intensidades dos Controles de Razoabilidade, de Proporcionalidade e de Excessividade das Leis. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 236, 2004, p.369-384.

próprios fundamentos da Constituição, em ordem a introduzi-lo, com todo o vigor, no uso jurisprudencial. [...]

Poder-se-á dizer, a esta altura, que o princípio da proporcionalidade é hoje axioma do Direito Constitucional, corolário da constitucionalidade e cânone do Estado de direito, bem como regra que tolhe toda a ação ilimitada do poder do Estado no quadro de juridicidade de cada sistema legítimo de autoridade. A ele não poder ficar estranho, pois, o Direito Constitucional brasileiro. Sendo, como é, princípio que embarga o próprio alargamento dos limites do Estado ao legislar sobre matéria que abrange direta ou indiretamente o exercício de liberdade e dos direitos fundamentais, mister se faz proclamar a força coagente de sua normatividade.¹⁴⁸

Sobre a necessidade de estar o princípio da proporcionalidade expresso em no regramento pátrio, conforme já tratado nos capítulos anteriores, nem sempre há correspondência da norma com o texto legal, vide o reconhecimento do princípio da segurança jurídica, por exemplo. Ademais, sobre este ponto, como bem lembrou Willis Santiago Guerra Filho¹⁴⁹, no parágrafo 2º artigo 5º da própria Constituição:

A circunstância de ele não estar previsto expressamente na Constituição de nosso país não impede que reconheçamos em vigor aqui também, invocando o disposto no § 2º. Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.

Paulo Bonavides também trata da questão da necessidade de existir como princípio “escrito”, ressaltando o reconhecimento do princípio da proporcionalidade na ordem jurídica nacional, especialmente quando há a violação deste primado, ao dizer que:

No Brasil, a proporcionalidade pode não existir enquanto norma geral de direito escrito, mas existe como norma esparsa no texto constitucional. A noção mesma se infere de outros princípios que lhe são afins, entre os quais avulta, em primeiro lugar, o princípio da igualdade, sobretudo em se atentando para a passagem da igualdade-identidade à igualdade-proporcionalidade, tão característica da derradeira fase do Estado de direito. O Direito Constitucional brasileiro acolhe de maneira copiosa expressões nítidas e especiais da proporcionalidade, isto é, regras de aplicação particularizada ou específica do princípio, a que se refere a Constituição, sem todavia explicitá-lo, como sói ocorrer, por exemplo, com alguns direitos sociais ou no campo do Direito Tributário (§1º do art. 149) [...]. ou ainda no Direito Eleitoral relativamente à representação proporcional como

¹⁴⁸ BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 15 ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 448-450.

¹⁴⁹ GUERRA FILHO, Willis Santiago. *Processo constitucional e direitos fundamentais*. 7 ed. rev. e ampl. São Paulo: SRS Editora, 2017, p. 91.

regra constitucional de composição de uma das Casas do Poder Legislativo (caput do §1º do artigo 45). A aplicação do princípio se insere, do mesmo passo, particularizado em figura de norma, nos seguintes lugares do texto constitucional: - incisos V, X e XXV do art. 5º sobre direitos e deveres individuais e coletivos; (...) Mas é na qualidade de princípio constitucional ou princípio geral de direito, apto a acautelar do arbítrio do poder o cidadão e toda a sociedade, que se faz mister reconhecê-lo, já implícito e, portanto, positivado em nosso Direito Constitucional. Sendo assim, conforme já demonstramos, um princípio geral de direito, o princípio da proporcionalidade não padece lesão sem que ocorra dano irreparável à natureza e integridade do sistema constitucional. A lesão ao princípio é indubitavelmente a mais grave das inconstitucionalidades, porque sem princípio não há ordem constitucional e sem ordem constitucional não há garantia para as liberdades, cujo exercício somente se faz possível fora do reino do arbítrio e dos poderes absolutos. [...] O princípio da proporcionalidade é, por conseguinte, direito positivo em nosso ordenamento constitucional. Embora não haja sido formulado como “norma jurídica global”, flui do espírito que anima em sua extensão e profundidade no §2º do artigo 5º, o qual abrange a parte não escrita ou não expressa dos direitos e garantias da Constituição, a saber, aqueles direitos e garantias cujo fundamento decorre da natureza do regime, da essência impostergável do Estado de Direito e dos princípios que este consagra e que fazem inviolável a unidade da Constituição.¹⁵⁰

Na linha do que sustentou Paulo Bonavides, percebe-se que o princípio da proporcionalidade vem sendo reconhecido pelo STF, na harmonização dos princípios jurídicos e na interpretação do Direito, conforme se extrai do voto de lavra do Min. Luiz Fux no reconhecimento da Repercussão Geral no Recurso Extraordinário 732.686-SP, que também cita a ADI 1407 MC, entre outros pronunciamentos (RE 606010 RG / PR, voto da Repercussão Geral no RE 855.649 RS):

Com o surgimento do Estado Constitucional, os direitos fundamentais foram alçados como superiores às próprias decisões estatais, trazendo nova função às Constituições, mediante a assunção de normas superiores e de observância obrigatória, ao reconhecer a força vinculante dos princípios. (HESSE, Konrad. A força normativa da Constituição. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1998, p. 5) **O discurso da proporcionalidade ocupa um espaço cada vez maior para justificar as decisões de juízes e tribunais, e a esta Corte não se faculta ver de forma diferente. Assim, o princípio da proporcionalidade, tem sido constantemente invocado**, como no julgamento da ADI 1407-MC, *in verbis*: “[...] O princípio da proporcionalidade – que extrai a sua justificação dogmática de diversas cláusulas constitucionais, notadamente daquela que veicula a garantia do *substantive due process of law* – acha-se vocacionado a inibir e a neutralizar os abusos do Poder Público no exercício de suas funções, qualificando-se como parâmetro de aferição da própria

¹⁵⁰ BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 15 ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 448-450.

constitucionalidade material dos atos estatais. A norma estatal, que não veicula qualquer conteúdo de irrazoabilidade, presta obséquio ao postulado da proporcionalidade, ajustando-se à cláusula que consagra, em sua dimensão material, o princípio do substantive due process of law (CF, art. 5º, LIV). Essa cláusula tutelar, ao inibir os efeitos prejudiciais decorrentes do abuso de poder legislativo, enfatiza a noção de que a prerrogativa de legislar outorgada ao Estado constitui atribuição jurídica essencialmente limitada, ainda que o momento de abstrata instauração normativa possa repousar em juízo meramente político ou discricionário do legislador.” (ADI 1407-MC, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ 1º/02/2001)”. O princípio da proporcionalidade, então, apresenta-se de grande valia na aferição da constitucionalidade da norma impugnada, podendo ser submetida ao em seus três subprincípios. In casu, a proporcionalidade se verifica a partir das seguintes perguntas: a lei municipal alcança a finalidade de proteção ao meio ambiente? Há algum meio tão eficiente de proteção ao meio ambiente que não represente um custo financeiro e empresarial tao elevado quanto a substituição das sacolas plásticas convencionais por sacolas oxi-biodegradáveis? O custo à sociedade e aos cofres públicos é maior que os benefícios decorrentes da eventual proteção ao meio ambiente? (destaques nossos)

Podemos buscar fundamentos históricos, desde a genealogia do Direito, para conceituarmos o princípio da proporcionalidade, especialmente na ideia de proporcionalidade na atuação do Estado, com a indicação de relevantes marcos históricos na garantia das liberdades individuais, como a Grécia Antiga, ou em Roma, bem como no momento de promulgação da Magna Carta¹⁵¹, dos forais e dos pactos, além do *Bill of Rights*, da Constituição Americana e da Revolução Francesa, com também em 1791, em conferência celebrada na Prússia. Esses e outros marcos da história da humanidade representam importantes avanços no desenho da limitação do poder estatal, os quais podem ser indicados como os primeiros traços do aludido princípio (juntamente com outros princípios)¹⁵².

Contudo, preferimos dar importância ao momento que trouxe a mais robusta definição do conceito que ora se trata, qual seja, no momento histórico do pós-guerra, especialmente na Alemanha. Em relação ao seu conceito, origens e sua relação com os direitos fundamentais, especialmente na relação com o Estado e seus braços, Luís

¹⁵¹ Sustenta diversos doutrinadores também a origem na Magna Carta, outorgada por João Sem-Terra em 1215, documento que dispunha “a multa a pagar por um homem livre, pela prática de pequeno delito, será proporcionada à gravidade do delito: e pela prática de um crime será proporcionada ao horror deste. Sem prejuízo do necessário à subsistência e posição do infrator” GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 185.

¹⁵² Neste sentido, PHILLIPE, Xavier. *Le contrôle de proportionnalité dans les jurisprudences constitutionnelles et administratives françaises*, Paris: Économica, 1990.

Roberto Barroso¹⁵³ constata que até a metade do século XX vigorava na parte continental da Europa a ideia de que:

Na Alemanha, ao réves, o princípio da proporcionalidade desenvolveu-se no âmbito do direito administrativo, funcionando como limite à discricionariedade administrativa. É natural que lá não tenha surgido como um princípio constitucional de controle de legislação. É que até a segunda metade do século XX, como visto, vigorava na Europa continental a ideia de que a soberania popular se exercia por via da supremacia do Parlamento, sendo o poder do legislador juridicamente ilimitado. Como consequência, não era possível conceber o princípio da proporcionalidade como fundamento de controle judicial da atuação do Parlamento, mas apenas dos atos administrativos. Somente após a Lei Fundamental de 1949 esse quadro se alterou. A partir de então, a ideia de proporcionalidade passou a ter um fundamento constitucional, colhido no princípio do Estado de direito, convertendo-se o princípio da reserva legal em princípio da reserva de lei proporcional. Na Alemanha, a exemplo dos Estados Unidos, subjacente ao princípio da proporcionalidade estava a ideia de uma relação racional entre os meios e os fins, tanto na sua aplicação à esfera legislativa quanto na administrativa. Naturalmente, o princípio impõe maiores restrições ao administrador, dispondo o legislador de uma liberdade de conformação mais ampla. [...] Foi na jurisprudência alemã que se dividiu o conteúdo do princípio da proporcionalidade em três subprincípios: o de adequação, o da necessidade e o da proporcionalidade em sentido estrito, que serão comentados mais à frente. Como o desenvolvimento da teoria dos princípios e da teoria dos direitos fundamentais estabeleceu-se entre eles e a proporcionalidade uma relação que não poderia ser mais estreita.

Em suma, o conceito que se pretende apresentar neste momento foi traçado pelas discussões jus-filosóficas reconhecidas pelo Tribunal Administrativo da Alemanha na década de 1960, o qual desenvolveu sua aplicação do plano administrativo para o plano constitucional (anteriormente apenas para atividade estatal de polícia). Reforce-se que essa transição ocorreu em momento especial, o marco histórico do pós-Segunda Guerra, notadamente, momento de peculiar reconhecimento da dignidade da pessoa humana como núcleo essencial dos direitos fundamentais.¹⁵⁴

¹⁵³ BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo*. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 290-291.

¹⁵⁴ Conforme sustenta Willis ao tratar do princípio da proporcionalidade na obra (GUERRA FILHO, Willis Santiago. *Processo constitucional e direitos fundamentais*. 7 ed. rev. e ampl. São Paulo: SRS Editora, 2017) vide fls. 102, relembra que “No ano seguinte, aparece no “Arquivo de Direito Público” (*Archiv für öffentliches Recht*) o influente ensaio de Dürig, em que defende a tese de haver um sistema de valores imanente à Lei fundamental alemã ocidental, cuja justificação última é fornecida pela imposição de

Ressalte-se que o princípio da proporcionalidade, considerado como inserto dentro da teoria dos direitos fundamentais até aqui, na sua concretude e também em sua inalienabilidade, especialmente após a influência dos movimentos constitucionais e da expressão da Declaração Universal dos Direitos do Homem (que consagram as gerações cronológicas dos direitos fundamentais, ou melhor, dimensões, considerando que a denominação geração, somada à ideia de organização em fase, qual seja, a primeira, segunda, terceira e quarta, possa ensejar uma caducidade das gerações anteriores, como aponta Paulo Bonavides¹⁵⁵).

Nesta esteira, reconhecendo-o como norma jurídica de diferente estirpe, com estreita ligação ao Estado Democrático de Direito e com os direitos fundamentais, o princípio da proporcionalidade, que também foi denominado “princípio da proibição do excesso”¹⁵⁶, conforme sustenta J. J. Gomes Canotilho¹⁵⁷, tem grande aderência ao direito público, como é o caso do Direito Tributário. Ademais, sobre essa “proibição”, Klaus Tipke e Joachim Lang¹⁵⁸ entendem que:

A proibição do excesso ou regra de proporcionalidade é constitucionalmente fundamentada no princípio do Estado de Direito e nos direitos fundamentais [...]. A proibição de excesso se aplica em princípio a toda medida estatal, portanto a medidas legislativas da Administração e da Jurisprudência. Ela restringe a intervenção na esfera da liberdade protegida do cidadão por medidas que põem o meio escolhido em uma relação razoável com a finalidade almejada. Essa racionalidade da relação meio-fim é concretizada pelos critérios da idoneidade, necessidade e exigibilidade (*Greeignetheit, Erforderlichkeit, Zumutbarkeit*).

respeito à dignidade humana, estabelecida logo na primeira frase do art. 1º. Seria por intermédio dela que se incluiria o princípio da proporcionalidade no plano constitucional para ser observado em qualquer medida do Estado, pois é uma degradação da pessoa a objeto, se ela for importunada pelo emprego de meios mais rigoroso do que exige a consecução do fim de bem-estar da comunidade.

¹⁵⁵ BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 15 ed. São Paulo: Malheiros, 2004, Capítulo 16, p. 560/578.

¹⁵⁶ Conforme relembra GERRA FILHO de Georg JELLINEK, rodapé, p. 103 (GUERRA FILHO, Willis Santiago. *Processo constitucional e direitos fundamentais*. 7 ed. rev. e ampl. São Paulo: SRS Editora, 2017). Como também CANOTILHO, JJ. Gomes, vide obra citada.

¹⁵⁷ CANOTILHO, JJ. Gomes “Posteriormente, o princípio da proporcionalidade em sentido amplo, também conhecido por princípio da proibição de excesso (Übermassverbot), foi erigido à dignidade de princípio constitucional (cfr. arts. 18.72, 19.74, 265.º e 266.72). Discutido é o seu fundamento constitucional, pois enquanto alguns autores pretendem derivá-lo do princípio do Estado de direito outros acentuam que ele está intimamente conexionado com os direitos fundamentais”

¹⁵⁸ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito Tributário*. 18. ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008, p. 270. Tradução da 18. ed. Alemã, totalmente refeita, de Luiz Doria Furquim.

Para alcançarmos uma conceituação mais ampla do princípio da proporcionalidade, que atenda às pretensões da presente pesquisa, é necessário dividi-lo em partes, para depois, recompondo-as, formarmos o todo, com o intuito de alcançarmos uma descrição completa de seu sentido. Antes, sobre a conexão entre a teoria dos princípios e o princípio da proporcionalidade, utilizaremos novamente das palavras de Alexy¹⁵⁹:

Já se deu a entender que há uma conexão entre a teoria dos princípios e a máxima da proporcionalidade. Essa conexão não poderia ser mais estreita: a natureza dos princípios implica a máxima proporcionalidade, e essa implica aquela. Afirmar que a natureza dos princípios implica a máxima da proporcionalidade significa que a proporcionalidade, com suas três máximas parciais: da adequação, da necessidade (mandamento do meio menos gravoso) e da proporcionalidade em sentido estrito (mandamento do sopesamento propriamente dito), decorre logicamente da natureza dos princípios, ou seja, que a proporcionalidade é deduzível dessa natureza. O Tribunal Constitucional Federal afirmou, em formulação um pouco obscura, que a máxima da proporcionalidade decorre “no fundo, já da própria essência dos direitos fundamentais”.

Agora podemos seguir pelo caminho que pretende discorrer sobre as divisões, posto que o princípio que aqui se analisa pode ser “desmontado” nas seguintes partes (ou subprincípios, para alguns) quais sejam: proporcionalidade em sentido estrito, adequação e exigibilidade (ou mais suave). Tal afirmativa é reforçada na doutrina nacional, especialmente na perspectiva de Willis Santiago Guerra Filho¹⁶⁰, ao reconhecer que:

O princípio da proporcionalidade, entendido como um mandamento de otimização do respeito máximo a todo direito fundamental, em situação de conflito com outro(s), na medida do jurídico e faticamente possível, tem um conteúdo que se reparte em três “princípios parciais” (*Teilgrundsätze*): “princípio da proporcionalidade em sentido estrito” ou “máxima do sopesamento” (*Abuwägungsgebot*), “princípio da adequação” e “princípio da exigibilidade” ou “máxima do meio mais suave” (*Gebot des mildesten Mittels*).

Conforme se verifica nos excertos dos autores supracitados, o princípio da proporcionalidade é composto ou subdividido em três componentes essenciais

¹⁵⁹ ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. 5 ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 87. Tradução de Virgílio Afonso da Silva.

¹⁶⁰ GUERRA FILHO, Willis Santiago. *Processo constitucional e direitos fundamentais*. 7 ed. rev. e ampl. São Paulo: SRS Editora, 2017, p.100.

(máximas ou subprincípios). Nestes termos, e de modo mais aprofundado, a doutrina de Alexy¹⁶¹ nos explica que:

A natureza dos princípios como requisitos de otimização leva diretamente a uma ligação necessária entre princípios e proporcionalidade. O princípio de proporcionalidade

¹⁶¹ JACKSON, Vicki C.; TUSHNET, Mark (Org.). *Proporcionalidade: new frontiers, new challenges*. Cambridge: Cambridge University Press, 2017, p. 13-14. Conforme livre tradução e adaptação, vide texto original completo: *The nature of principles as optimization requirements leads straightaway to a necessary connection between principles and proportionality. The principle of proportionality (Verhältnismäßigkeitsgrundsatz) consists of three subprinciples: of suitability, of necessity, and of proportionality in the narrower sense. Often, a fourth component is added to these three elements, the requirement of a proper purpose that defines the first step of the proportionality test. Aharon Barak's reconstruction of proportionality is an example. I will argue, below, that such a first step is superfluous and may even pose a danger for the rationality of the proportionality test. But this requires, first, that the three components just mentioned be analysed. The analysis will show that all three subprinciples express the idea of optimization. Principles qua optimization requirements require optimization relative both to what is factually possible and to what is legally possible. The principles of suitability and necessity refer to optimization relative to the factual possibilities. The principle of proportionality in the narrower sense concerns optimization relative to the legal possibilities. Suitability. The first subprinciple, the principle of suitability, precludes the adoption of means that obstruct the realization of at least one principle without promoting any principle or goal for which it has been adopted. If a means M, adopted. Proportionality and Rationality order to promote the principle P1, is not suitable for this purpose, but obstructs the realization of P2, then there are no costs either to P1 or P2 if M is omitted, but there are costs to P2 if M is adopted. Thus, P1 and P2 taken together may be realized to a higher degree relative to what is factually possible if M is abandoned. P1 and P2, when taken together – that is, as elements of a single system – proscribe the use of M. This shows that the principle of suitability is nothing other than an expression of the idea of Pareto-optimality. One position can be improved without detriment to the other. An example of the violation of the principle of suitability is found in a decision of the German Federal Constitutional Court. The law in question required that a weapons examination had to be passed not only by persons who apply for a general hunting licence but also by persons who apply solely for a falconry licence. The Court argued that the weapons examination for falconers is not suitable for promoting the “proper exercise of these activities as intended by the legislator.” Therefore, “no substantially clear reason” existed for the infringement of the general freedom of action on the part of the falconer, as guaranteed by Article 2 (1) of the Basic Law. For that reason, the regulation was declared disproportional and, consequently, unconstitutional. 2 Necessity. Cases in which laws are declared unconstitutional for reasons of unsuitability are rare. Normally, the measure applied by the legislator will at least promote his aims to a certain degree. This suffices for suitability. For this reason, the practical relevance of the subprinciple of suitability is relatively low. The situation is completely different with regard to the second subprinciple of the principle of proportionality, the principle of necessity. This principle requires that of two means promoting P1 that are, broadly speaking, equally suitable, the one that interferes less intensively with P2 has to be chosen. If there exists a less intensively interfering and equally suitable means, one position can be improved at no cost to the other. Under this condition, P1 and P2, taken together, require that the less intensively interfering means be applied. This is, again, a case of Pareto-optimality. An example is the decision of the Federal Constitutional Court on sweets, especially in the form of Easter rabbits and Santa Claus figures made from puffed rice. In order to protect consumers from mistakenly taking those puffed rice sweets to be chocolate products, a ban on puffed rice sweets was issued. The Court argued that consumer protection could be achieved “in an equally effective but less intrusive way by a duty of labelling.” For this reason, the ban was declared to be a violation of the principle of necessity and, therefore, disproportional. Proportionality in the Narrower Sense Just as with the principle of suitability, the principle of necessity concerns optimization relative to the factual possibilities. Optimization relative to the factual possibilities consists in avoiding avoidable costs. Costs, however, are unavoidable when principles collide. Then balancing becomes necessary. Balancing is the subject of the third subprinciple of the principle of proportionality, the principle of proportionality in the narrower sense. This principle tells us what optimization relative to the legal possibilities is. In the Theory of Constitutional Rights I expressed the requirement of optimization relative to the legal possibilities by means of a rule that I called the “Law of Balancing.”*

(*Verhältnismäßigkeitsgrundsatz*) consiste em três subprincípios: de adequação, de necessidade e de proporcionalidade no sentido mais restrito. [...] O primeiro subprincípio, o princípio da adequação, impede a adoção de meios que obstruam a realização de pelo menos um princípio sem promover qualquer princípio ou objetivo para o qual foi adotado. [...] Isso mostra que o princípio da adequação é nada mais do que uma expressão da ideia de otimização. [...] Por esta razão, a relevância prática do subprincípio da adequação é relativamente baixa. A situação é completamente diferente em relação ao segundo subprincípio, o princípio da necessidade [...]. Este princípio requer que dois meios promovam um princípio, meios que são em termos gerais, igualmente adequados, aquele que interferir menos intensivamente deve ser escolhido. Se existir um meio interferindo menos intensamente e igualmente adequado, uma posição pode ser melhorada sem custo para a outra. Assim como com o princípio da adequação, o princípio da necessidade diz respeito à otimização em relação às possibilidades factuais. Otimização em relação às possibilidades factuais consistem em evitar custos desnecessários. Custos, no entanto, são inevitáveis quando os princípios colidem. Então, o equilíbrio se torna necessário. Equilibrar é o tema do terceiro subprincípio, o princípio da proporcionalidade, ou o princípio da proporcionalidade no sentido mais estrito. Este princípio nos diz qual é a otimização em relação às possibilidades legais. Este princípio nos diz qual é a otimização em relação às possibilidades legais. Na Teoria do Direitos Constitucionais eu expressei o requisito de otimização em relação a as possibilidades legais por meio de uma regra que eu chamei de "Lei do Equilíbrio".

Assim, ao “dissecarmos” o princípio da proporcionalidade será possível encontrar os seguintes elementos (subprincípios ou princípios parciais¹⁶²) que ajustam a sua correta aplicação, ainda que tenha gerado debates na doutrina alemã quanto a definição clara de seus aspectos¹⁶³, qual sejam, quanto a necessidade (ou exigibilidade), adequação e proporcionalidade em sentido estrito (em outra acepção – conformidade).

O *princípio da proporcionalidade em sentido estrito* (*Verhältnismäßigkeitsgrundsatz im engeren sinne*) é elemento daquele na medida em que se exige um cotejamento, entre a medida jurídica aplicada e a busca do fim colimado, sem prejudicar o sistema. Em outras palavras, os direitos (fundamentais) atingidos devem sofrer o menor grau de restrição possível, em uma relação de

¹⁶² GUERRA FILHO, Willis Santiago. *Ensaio de Teoria Constitucional*. 2 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, p. 100.

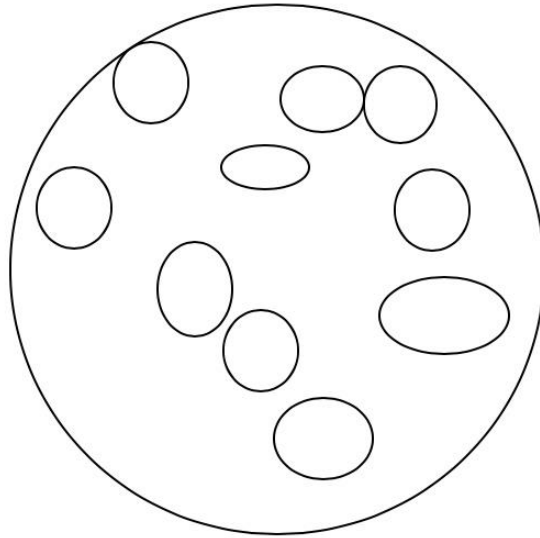
¹⁶³ PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da proporcionalidade e o direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 61. Consoante destaca que alguns autores como Rüdiger Konradin Albrecht somente concebeu da existência da necessidade (*Erforderlichkeit*) e da conformidade (*Angemessenheit*), que este entendeu ser a proibição do excesso (*Übermassverbot*);

concessão entre eles, sem que os fira a ponto de nortear-los completamente. Ou seja, o direito perseguido deve passar no “corredor dos demais direitos fundamentais” com o menor tipo de avaria, por isso, em certos termos podemos vincular a proporcionalidade em sentido estrito com a conformidade.

Metaforicamente, a hipótese a ser considerada se assemelharia a um maratonista que completa uma prova sem desrespeitar os outros maratonistas, tampouco age de maneira desleal, a fim de tirá-los da prova, e que, ainda assim, alcança a linha de chegada antes dos outros (que também a completariam) sem se machucar a ponto de não mais participar de outra maratona. E mais, posto que os outros competidores também conseguem completar a prova, que nenhum venha a sofrer algum mal (lesão ou desidratação) que possa ferir a sua integridade física; e que no final, todos estejam aptos a seguir para novas competições, já que todos os maratonistas compõem uma maratona, pois sozinho, sem competição, não há provas a disputar, e, portanto, não haveria uma categoria nem faria sentido a ideia que fez surgir a maratona.

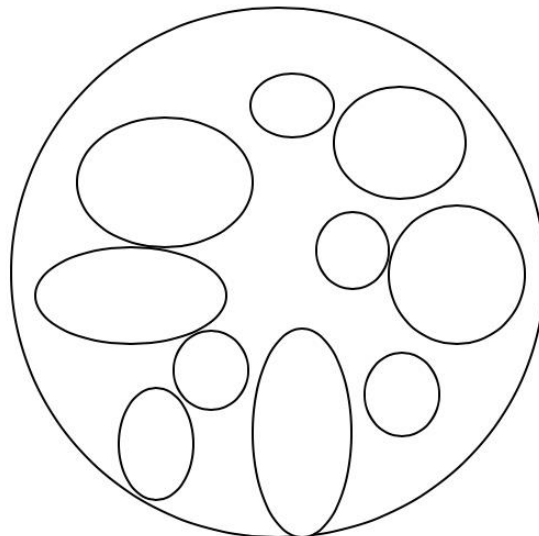
Valendo-nos de outra metáfora para exemplificarmos melhor os ideais aqui defendidos, imagine a seguinte tarefa: dentro de um círculo maior há diversos círculos menores que existem dentro deste círculo englobante. Diante de certas situações, será necessário ocupar todo o círculo maior, com os círculos menores. A proporcionalidade (e seu princípio) é o melhor ajuste dos círculos menores dentro do círculo maior, sem que haja a possibilidade de expulsar um dos círculos menores para fora do círculo maior. Repita-se, a finalidade da tarefa é completar o maior espaço possível; ou seja, para resolver o problema proposto, é preciso criar estratégias no interior do círculo como, por exemplo, círculos menores podem ganhar um tamanho maior, e vice-versa, mas nunca impedir um dos círculos de existir, sob pena de ferir as regras do jogo.

Figura 1 Representação dos princípios



Fonte: elaborado pelo autor

Figura 2 Princípio da proporcionalidade, estratégia e não exclusão



Fonte: elaborado pelo autor

O jogo ilustrativo que se ambicionou demonstrar é uma tentativa de reproduzir o objetivo do “jogo”, que representaria os interesses individuais, coletivos ou públicos, no sistema jurídico pátrio, ou melhor, os princípios que asseguram tais interesses. O jogo também não permite círculos fora do círculo maior, qual seja, a Constituição, já que se admitido, estaríamos em menor medida ferindo princípios, em maior medida

desrespeitando direitos fundamentais, que encontram em seu núcleo fundante a dignidade da pessoa humana.

Em outras palavras, vale reproduzir os apontamentos da descrição da proporcionalidade em sentido estrito de Helenilson Cunha Pontes, ao verificar que a extração de seus traços, no desenvolvimento desta pesquisa, será realizada no próximo capítulo, especialmente ao considerar que a aplicação do princípio da proporcionalidade no que envolve a cobrança do crédito tributário:

Na essência, todas estas acepções consubstanciam a necessidade de que a relação entre o meio adotado e o fim perseguido seja conforme e proporcional. A relação entre o meio adotado e o fim com ele perseguido revela-se proporcional quando a vantagem representada pelo alcance desse fim supera o prejuízo decorrente da limitação concretamente imposta a outros interesses igualmente protegidos *prima facie*. Daí porque o sacrifício imposto por uma intervenção estatal a uma parcela de liberdade constitucionalmente protegida não deve estar fora de proporção (*ausser Verhältnis*) com o efeito (positivo ou negativo) que se pretende promover com tal intervenção. A proporcionalidade em sentido estrito representa a idéia nuclear do princípio da proporcionalidade em sentido amplo, porquanto consubstancia a concreta apreciação dos interesses em jogo, isto é, revela a necessidade de formulação de um juízo de sopesamento (*Awägung*) entre o meio adotado pela autoridade (e o interesse público que o justifica) e a limitação sofrida pelo indivíduo em parcela da sua esfera juridicamente protegida. Enquanto nos aspectos de adequação (*Geeignetheit*) e necessidade (*Erforderlichkeit*), o juízo do intérprete-aplicador do Direito é formulado diante de um objetivo fixo (perseguido pela medida sindicada) e de meios variáveis, na proporcionalidade em sentido estrito os dois elementos (meio e fim) são igualmente variáveis, isto é, neste aspecto também o fim de interesse público perseguido pela medida estatal sobre variações decorrentes do sopesamento do mesmo com outros interesses protegidos *prima facie* pela ordem jurídica. Diante deste aspecto do princípio da proporcionalidade, o interprete-aplicador do Direito verifica se a limitação sofrida por um bem jurídico constitucionalmente tutelado, como consequência de uma medida estatal (fundada na busca de um interesse público vário *a priori*), justifica-se concretamente diante dos objetivos gerais traçados do sistema constitucional para o grau da limitação imposto a um bem jurídico constitucionalmente tutelado, como justificativa para a busca da finalidade protegida por outro bem constitucional. A proporcionalidade em sentido estrito veicula a idéia da conformidade no processo de interpretação-aplicação do Direito, porquanto exige a apreciação concreta dos bens jurídicos em colisão, observadas as peculiaridades reais da questão submetida à decisão. Este aspecto do princípio da proporcionalidade permite ao intérprete-aplicador do Direito formular um balanceamento dos princípios jurídicos constitucionais em oposição, buscando a melhor e mais justa decisão do caso concreto, segundo os objetivos gerais de cada respectiva ordem jurídica e da ideologia constitucionalmente por ela adotada.

Já a *adequação* (*Geeignetheit*) ou também “utilidade ou aptidão”¹⁶⁴ ou conformidade¹⁶⁵, guarda relação entre o ajuste do meio aplicado para consecução da proteção do direito invocado ou posto à decisão para alcançar o fim aspirado; ou seja, “o meio é adequado, quando com o seu auxílio se pode promover o resultado desejado”¹⁶⁶. Em outros termos, o foco passa ser de qual maneira, ante os fatos invocados, o meio escolhido consiga novamente gerar um resultado, de forma que o ajuste que precisa ser feito na harmonização dos direitos fundamentais que se apresentam, quais sejam, individuais, coletivo ou público, para atingimento do resultado desejado, que se buscará ser eficaz.

Para Humberto Ávila, questionamentos como “O que significa um meio ser adequado à realização de um fim? Como deve ser analisada a relação de adequação? Qual deve ser a intensidade do controle da decisão adotadas pelo Poder Público?” podem ajudar na aplicação da adequação, como também a utilização de três aspectos, quais sejam, o “quantitativo (intensidade), qualitativo (qualidade) e probabilístico (certeza)”¹⁶⁷. Vale reforçar tal ideia com as palavras de Ávila¹⁶⁸

Em termos quantitativos, um meio pode promover menos, igualmente ou mais o fim do que outro meio. Em termos qualitativos, um meio pode promover pior, igualmente ou melhor o fim do que outro meio. E, em termos probabilísticos, um meio pode promover com menos, igual ou mais certeza o fim do que outro meio. Isso significa que a comparação entre os meios que o legislador ou administrador terá de escolher ne, sempre se mantém em um mesmo nível (quantitativo, qualitativo ou probabilístico), como ocorre na comparação entre um meio pior e outro melhor, ou entre um meio menos certo e outro mais certo para promoção do fim. [...] Essas ponderações remetem à seguinte e importante pergunta: A Administração e o legislador têm o dever o mais intenso, o melhor mais seguro meio para atingir o fim, ou têm o dever de escolher um meio que “simplesmente” promova o fim? A administração e legislador têm o dever de escolher o meio que simplesmente promova o fim. Várias razões levam a essa conclusão. [...] A adequação pode ser analisada em três dimensões: abstração/concretude; generalidade/particularidade; antecedência/posteridade.

¹⁶⁴ PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da proporcionalidade e o direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 66.

¹⁶⁵ Vide menção de CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. Coimbra: Almedina, 2003, p. 269.

¹⁶⁶ GUERRA FILHO, Willis Santiago. *Ensaio de Teoria Constitucional*. 2 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, p. 3.

¹⁶⁷ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 12 ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 177.

¹⁶⁸ *Ibidem*, p. 178.

Em outros termos, o presente aspecto se refere a otimização do meio adequado, ou seja, dentre as possíveis saídas jurídicas, é escolhido o caminho de efeito de menor “pressão” sobre outros direitos fundamentais, no atingimento do resultado desejado. Ao se analisar o meio escolhido é possível trazer quais variantes se deve analisar ou ponderar para eleição do método mais eficaz (ou percebível) na produção do resultado almejado, qual seja, de forma “abstrata, geral e anterior”.

Outrossim, objetiva-se verificar no próximo capítulo, se na seara tributária, o detentor do crédito tributário, no exercício de sua cobrança, realmente utiliza o meio adequado para proteger o interesse público; mas não nos apressemos, vale identificar o último aspecto da melhor compreensão do princípio da proporcionalidade em sua inteireza.

Por fim, há o aspecto da *necessidade (Erforderlichkeit)*, a exigibilidade ou indispensabilidade, o que significaria não existir outro meio de realização do que se almeja, ainda que também eficiente e menos danoso aos direitos fundamentais. Dentro deste cenário deve ser almejado o caminho com o menor impacto, inclusive porque qualquer atitude no âmbito tributário necessita de riqueza (provida da tributação), que no caso do Estado é suportada pelos contribuintes, ainda que posteriormente se for revogada tal medida. Nas palavras de Canotilho¹⁶⁹

Assim, exigir-se-ia sempre a prova de que, para a obtenção de determinados fins, não era possível adoptar outro meio menos oneroso para o cidadão. Dada a natural relatividade do princípio, a doutrina tenta acrescentar outros elementos conducentes a uma maior operacionalidade prática: a) a necessidade material, pois o meio deve ser o mais «poupado» possível quanto à limitação dos direitos fundamentais; b) a exigibilidade espacial aponta para a necessidade de limitar o âmbito da intervenção; c) a exigibilidade temporal pressupõe a rigorosa delimitação no tempo da medida coactiva do poder público; d) a exigibilidade pessoal significa que a medida se deve limitar à pessoa ou pessoas, cujos interesses devem ser sacrificados. Em geral, não se discute a adopção da medida (necessidade absoluta), mas sim a necessidade relativa, ou seja, como é que o legislador poderia ter adoptado outro meio igualmente eficaz e menos desvantajoso para os cidadãos.

Assim, não nos parece que a interpretação do Direito, em exercício pelo Estado Democrático de Direito (que comunga com a ideia de justiça) se alinhe à

¹⁶⁹ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional*. 7 ed. Coimbra: Livraria Almedina, 2003, p. 270.

atitude exagerada ao exercer suas atividades, de maneira a não conhecer dos modos da decisão adotada. Em outras palavras, deve-se considerar a intensidade da postura em exame para se alcançar o resultado sem efeitos colaterais indesejados.

Como se verifica, o princípio da proporcionalidade, e seus aspectos (ou subprincípios) se relacionam com a concretude e as dimensões dos direitos fundamentais, na medida que compatibiliza os princípios emanados da Constituição Federal instituidora do Estado Democrático de Direito e sua irradiação ao sistema jurídico, nos aspectos formal ou material, destacando-se sua natureza conformadora.

No aspecto formal, como primeira fonte e principal se relaciona aos princípios e procedimentos consagrados e protegidos na Constituição, como as cláusulas pétreas, conferindo concretude as suas normas jurídicas de forma harmônica. Sob o aspecto material favorece os princípios do Estado Democrático de Direito, com especial atenção aos direitos fundamentais em sua maior dimensão (individual e coletiva).

A guisa de alcançarmos a conclusão deste tema, vale reproduzirmos também a clareza ao tratar do tema de Thais Helena Morando, que sintetiza de maneira profícua o princípio da proporcionalidade e seus aspectos ou subprincípios, dizendo.

Para Robert Alexy, a “máxima da proporcionalidade em sentido estrito” — ou — “princípio da proporcionalidade” — decorre da própria essência dos princípios constitucionais introdutórios dos direitos fundamentais previstos constitucionalmente. É categórico ao afirmar que o princípio da proporcionalidade nada mais é que a exigência de sopesamento e decorre da relativização em face das possibilidades jurídicas e fáticas, frente aos princípios constitucionais tributários. E, para tanto, é necessário valer-se da adequação, necessidade e a proporcionalidade em sentido estrito (ou conformação). Em seu entendimento, a —adequação— traz um critério negativo, que tende a eliminar meios não adequados, excluindo-se alguns, em relação às possibilidades fáticas. Por sua vez, a “necessidade” exige que, dentre dois meios aproximadamente adequados, seja eleito aquele que intervenha de modo menos intenso e gravoso, entre duas ou mais situações factuais. E, para completar, deve-se também fazer uma ponderação em relação ao requisito da proporcionalidade, frente ao que Alexy denomina de possibilidades jurídicas, que acabam sendo determinadas por princípios colidentes. Adotando suas palavras: “quanto maior for o grau de não-satisfação ou de afetação de um princípio, tanto maior terá que ser a importância do outro”.¹⁷⁰

¹⁷⁰ MORANDO, Thais Helena. *A natureza jurídica da obrigação tributária acessória e os princípios constitucionais informadores*. (Tese) Doutorado em Direito. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010, p. 52-53.

Vale destacar, considerando que a proporcionalidade, por ser considerado um princípio fundante, princípio dos princípios, que possibilita a otimização e a concretude para o sistema, na aplicação de outros princípios jurídicos, os quais não podem ser nulificados, sempre permitirá uma relação de ganha-ganha, ou seja, ao final, ninguém perderá.

Por certo haverá exemplos de prevalência de um princípio sobre o outro, mas o preterido também produzirá seus efeitos; em outras palavras, toda a sociedade ganha, ainda que a impressão inicial não pareça ser esta. Também ganha o sistema jurídico instituído que, em sua compatibilização, permanece íntegro, sem fissuras capazes de abalar a sua segurança, valor fundamental do Direito.

Em termos conclusivos é possível utilizar os apontamentos de Gustavo Masina, que apresentou conclusões detalhadas acerca do princípio da proporcionalidade, reconhecendo-o com um postulado. Vale registrar as conexões apontadas pelo autor e sua descrição que assim consigna:

Buscando resguardar os direitos fundamentais dos cidadãos, o postulado da proporcionalidade é aplicável sempre que houver uma relação de causalidade entre dois elementos, uma relação entre um meio e o fim que por ele se pretenda atingir. A proporcionalidade serve para estruturar a aplicação de princípios: conforme já afirmado, os princípios são normas jurídicas que não prescrevem um comportamento, mas que, ao contrário, indicam um fim a ser alcançado. São normas imediatamente finalísticas. Por estabelecerem fins e não prescreverem meios, os princípios permitem a eleição dos comportamentos-meio por parte de seus destinatários – inclusive por parte do Poder Público. Por intermédio dos princípios, a decisão a respeito de qual comportamento deverá ser adotado visando à consecução do fim estabelecido pela norma-princípio migra do Poder Legislativo para os destinatários da norma. A proporcionalidade servirá, assim, para demonstrar se o meio eleito pelo destinatário do princípio está de acordo com o fim por ele (princípio) estabelecido. O postulado da proporcionalidade serve, também, como instrumento de avaliação de regras. Por meio das regras, será prescrito o comportamento-meio que deverá ser adotado visando à consecução do fim almejado pelo legislador. A finalidade da regra servirá como parâmetro à aferição da proporcionalidade com que eleito pelo legislador o comportamento prescrito. A liberdade de conformação do Poder Legislativo encontra limites no postulado da proporcionalidade. Para realização de seus fins, o Estado deverá eleger os meios adequados, necessários e proporcionais (em sentido estrito), conforme lecionam Robert Alexy e Humberto Ávila. Em poucas palavras, os comportamentos-meio não podem ser livremente escolhidos pelo Poder Executivo nem livremente estabelecidos pelo

Poder Legislativo. Devem, ao contrário, tanto num como noutro caso, passar pelos três testes de proporcionalidade: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito. [...] Aplicando-se dessa forma o postulado da proporcionalidade, realizar-se-á sua precípua função de proteger a liberdade e resguardar os direitos fundamentais contra a aplicação desmedida das normas jurídicas pelo Poder Público (Bonavides). O postulado da proporcionalidade servirá, portanto, para indicar se o meio efetivamente adotado é adequado, necessário e proporcional (em sentido estrito) à realização do fim prescrito pelo ordenamento jurídico, tornando mais controlável a escolha de um dentre os variados meios possíveis à realização do fim almejado ¹⁷¹

Até este momento é possível afirmar que se alcança a ideia de que o sistema ou ordenamento formado por normas (princípios e regras) é concebido em um Estado de Democrático de Direito instalado pela Constituição.

Assim, o princípio da proporcionalidade possui íntima conexão com o constitucionalismo pós-moderno, na medida em que confere concretude aos outros princípios que consagram direitos fundamentais (concebidos pelo seu núcleo fundante da dignidade da pessoa humana) notadamente com a concepção da existência dos princípios e regras que formam o sistema ou ordenamento jurídico.

Nesta esteira, apresenta-se o princípio da proporcionalidade como medida importante na interpretação e aplicação do Direito ao caso concreto, com a finalidade de harmonização das normas jurídicas tidas como princípios.

¹⁷¹ MASINA, Gustavo. *Sanções Tributárias definição e limites*. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 242-243.

4 O PRINCÍPIO DE PROPORCIONALIDADE E O CRÉDITO TRIBUTÁRIO

4.1 Do crédito tributário e obrigação tributária

Já tendo tratado acima da importância da tributação como necessidade de viver em uma sociedade organizada, especialmente para que possam ser garantidas as potencialidades dos indivíduos, seja em sua porção mais básica, como também na mais sofisticada, sendo certo que ainda é preciso avançar na análise das preocupações mais basilares, face ao cenário brasileiro de desigualdade. Nesta linha de raciocínio, a doutrina de Abraham:

Ora, se há um direito, deve haver também um dever que lhe seja correspondente. Se existe liberdade, haverá um custo para usufruí-la. Se o Estado tem como função oferecer à coletividade uma gama de bens e serviços, estes devem possuir uma fonte de financiamento. E, particularmente no Brasil, com uma economia historicamente instável e uma sociedade repleta de desigualdades, submetida a um sistema tributário voraz e complexo, muitas vezes considerado injusto e desestimulador ao empreendedorismo, o Estado, cada vez mais, deve, com o devido equilíbrio e respeito à segurança jurídica nas relações fiscais, buscar não somente recursos para o cumprimento de suas atribuições primárias, mas, principalmente, promover o desenvolvimento social e a redistribuição de riquezas, com a consecução da almejada, porém quase utópica, justiça fiscal.¹⁷²

De qualquer forma o tributo é essencial, motivo porque o crédito tributário e seus desdobramentos, conforme já demonstrado em linhas acima, precisam obedecer ao “plano” estabelecido pela Constituição Federal, o que inclui também o seu exercício. Feitas tais afirmações e para caminhar na descrição da constituição do crédito tributário primeiramente, é oportuno destacar o cenário jurídico, objeto desta descrição.

Preliminarmente é preciso recordar que o tributo e seus consectários legais são oriundos do liame obrigacional da legislação brasileira, ou seja,

¹⁷² ABRAHAM, Marcus. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2017, Capítulo 2, item 2.6 (livro digital).

decorrentes da relação jurídica, prevista pelo Direito, entre o fisco e o sujeito passivo (tanto o contribuinte quanto o responsável).

Nos termos da legislação brasileira, o crédito tributário é decorrente da obrigação tributária que pode estabelecer um tributo ou “prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”¹⁷³ as quais, sem o seu cumprimento, convertem-se em pecúnia. Vale afirmar que para o Código Tributário Nacional, os momentos de nascimento da obrigação e do crédito tributário ocorrem em átimos temporais distintos.

Em suma, a tributação é exercida por meio do nascimento da obrigação tributária (principal e acessória), nos termos do sistema jurídico nacional, relembre-se, conforme os contornos definidos pela Constituição Federal, sobre este ponto, vale trazer os conceitos de Paulo de Barros Carvalho:

A obrigação tributária, enquanto relação jurídica de cunho patrimonial (envolvendo um sujeito ativo, titular de um direito subjetivo de exigir a prestação, e um sujeito passivo, cometido do dever de cumpri-la), é nexu lógico que se instala a conta de um enunciado factual, situado no consequente de uma norma individual e concreta, juntamente com a constituição do fato jurídico tributário descrito no suposto da mesma norma. A edição desta regra, como norma válida no sistema positivo, tem o condão de introduzir no ordenamento dois fatos: o fato jurídico tributário (fato gerador) e o fato relacional que conhecemos por “relação jurídica tributária”¹⁷⁴

Sobre o liame jurídico obrigacional, antes mesmo de adentrar mais precisamente na seara tributária, não é possível avançar sem investigar o conceito de obrigação. Ainda em linhas parcas sobre obrigação, impossível não pontuar no âmbito jurídico o trabalho de Caio Mário ao dizer:

[...] obrigação, do latim *ob+ligatio*, contém uma ideia de vinculação, de liame de cerceamento da liberdade de ação, em benefício de pessoa determinada ou determinável. Sem cogitar, por enquanto, de sua fonte ou de sua causa *genitrix*, tradicionalmente vislumbramos na obrigação uma norma de submissão, que tanto pode ser autodeterminada, quando é o próprio agente que escolhe dada conduta, como pode provir de uma heterodeterminação, quando o agente a sofre em consequência ou como efeito de uma norma que a dita. Num ou noutro

¹⁷³ §2º do artigo 113, do Código Tributário Nacional do Brasil, vide Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966.

¹⁷⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 418.

caso, uma pessoa denominada sujeito passivo ou devedor está adstrita a uma prestação positiva ou negativa em favor de outra pessoa que se diz sujeito ativo ou credor, a qual adquire a faculdade de exigir o seu cumprimento.¹⁷⁵

Vale reafirmar que para a doutrina civilista¹⁷⁶, a obrigação pode ser visualizada em seu âmbito mais restrito, qual seja, sempre adstrita aqueles vínculos de natureza patrimonial. Neste sentido, tais direitos de crédito são a pilastra do direito obrigacional e são considerados o *substractum* do direito.

Já na seara do direito tributário, há outro contexto a ser considerado, que de maneira mais especial deve ser sempre ressaltado, especialmente pela natureza jurídica *ex lege*, com cunho de direito/dever fundamental, diferentemente de outras espécies de obrigação que possuem o cunho *ex voluntate*, tais como, contratos de natureza civil. Nestes termos:

A obrigação tributária difere da obrigação de direito privado (obrigações *ex voluntate*) em face do fundamento da sua instituição. O vínculo privado surge de um acordo de vontades que estabelece o conteúdo e os efeitos da relação privada. A obrigação tributária, de outro lado, decorre de exigência legal. Esta previsão é fruto dos princípios que fundaram o Estado nacional (soberania popular, separação dos poderes e submissão do poder do Estado ao Direito). Tal situação encontra-se consagrada no art. 3º do CTN (“Tributo é toda prestação ... instituída em lei”).¹⁷⁷

Valendo-nos também da doutrina estrangeira, vale reproduzir os conceitos reconhecidos no mesmo caminho, conforme palavras de Héctor B. Villegas

A relação jurídica principal tributária é o vínculo jurídico obrigacional que é estabelecido entre o Tesouro como sujeito ativo, que tem como pretensão um benefício pecuniário como tributo, e um contribuinte, que está vinculado ao benefício. Tem identidade estrutural com a obrigação de direito privado e as diferenças surgem de seu objeto (o benefício que um sujeito reivindica do outro) e que é o tributo, instituição legal de sua própria natureza, uniforme e diferenciada¹⁷⁸

¹⁷⁵ PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. v. 2. 26 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 32.

¹⁷⁶ GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito Civil Brasileiro*. Teoria Geral das Obrigações. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 15.

¹⁷⁷ CALIENDO, Paulo. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2018, item 13.3 (livro digital).

¹⁷⁸ VILLEGAS, Héctor B. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero Y Tributário*. 5 ed. Ampliada y actualizada. Buenos Aires: Depalma, 1995, p. 248. Livre tradução do autor, conforme texto original em espanhol original “Relación Jurídica Tributaria Principal. Caracterización Y Elementos. - a) Concepto. La relación jurídica tributaria principal es el vínculo jurídico obligacional que se entabla ente el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y

Em outras palavras, o particular não participa da criação do liame obrigacional, mesmo que tal entendimento derive de uma interpretação mais restrita. Obviamente, ao realizar tal afirmação, não se quer adentrar o momento do crédito tributário e lançamento por homologação ou até mesmo considerações a respeito de um pacto social¹⁷⁹ dos contribuintes com a sociedade a que estão inseridos. Ressalta-se, por ter natureza *ex lege*, a obrigação tributária não deriva da vontade do contribuinte, mas sim, lhe é imposta.

Neste sentido, a cobrança do crédito tributário, por ser derivada de uma imposição legal, exige um mecanismo particular dentro de uma sistemática específica, sempre submetida aos ditames das limitações ao poder de tributar.

Contudo, pode-se dissecar tal sistemática em partes ou fases de constituição e cobrança do crédito tributário, de acordo com o comportamento do contribuinte (ou responsável) em uma ideia de linha do tempo.¹⁸⁰

A análise otimizada de tal mecanismo se completa por meio do exercício de conceitos determinados, que são encadeados na linha temporal, quais sejam: Competência Constitucional Tributária, Hipótese de Incidência, Obrigação Tributária, RMIT, Fato imponible, Lançamento, Crédito Tributário, Inscrição em Dívida Ativa e finalmente ajuizamento da Execução Fiscal.

Cada momento da linha temporal mencionada fase tem importância e dever estar sobre o manto constitucional já determinada pelo sistema e por sua derivação positiva, mediante a observância dos procedimentos de instituição, cobrança e arrecadação com os processos administrativos concernentes, como também o judicial, todos com a ação dos princípios do sistema, e também, em especial, os

un sujeto pasivo, que está obligado a la prestación. Tiene identidad estructural con la obligación de derecho privado y las diferencias surgen de su objeto (la prestación que un sujeto pretende del otro) y que es el tributo, institución jurídica de naturaleza propia, uniforme y diferenciada”

¹⁷⁹ ROUSSEAU, Jean-Jacques. *Contrato Social*. São Paulo: Martins Fontes, 1999, p. 21. Para melhor interpretação do pacto ou contrato social desenvolvida pelo autor, destacamos o seguinte trecho de sua obra: “*Encontrar uma forma de associação que defenda e proteja com toda força comum ap essoa e os bens de cada associado, e pala qual cada um, unindo-se a todos, só obedeça, contudo, a si mesmo e permaneça tão livre quanto antes. Este é o probelam fundamental cuja solução é fornecida pelo contrato social.*”

¹⁸⁰ A doutrina processual tributária efetua tal análise para visualizar as medidas processuais defensivas ao contribuinte em cada fase da dinâmica tributária. JESUS, Isabela Bonfá de; JESUS, Fernando Bonfá de; JESUS, Ricardo Bonfá de. *Manual de direito e processo tributário*. 3 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 381.

próprios de cada fase, que devem sempre ser observados por todos os Poderes Constituídos¹⁸¹.

A competência tributária, que difere da capacidade tributária, já se encontra bem delimitada e desenhada na CF/88, sob o conceito de arquétipo constitucional¹⁸². Em momento posterior, nos termos da previsão do sistema constitucional, a hipótese de incidência legal surge para prever a ocorrência de obrigações mediante a descrição legal de um fato jurídico tributário relevante.

Neste aspecto, importante ressaltar que determinados conceitos da hipótese de incidência (ou fato gerador na denominação do CTN) já se encontram delineados no texto constitucional. A título de exemplo, seria nula uma interpretação ampliativa que considerasse como destinatário do IPTU (Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana) eventuais sujeitos passivos que não possuem a propriedade do imóvel, tais como, locatários ou detentores, não obstante as convenções particulares possam alterar tal obrigação com efeitos interpartes e nunca oponível ao ente fiscal.

Em sinais mais resumidos vale esclarecer que a legislação, ao estabelecer a obrigação tributária, constitui um formato que reflete a possibilidade abstrata da situação, a sua hipótese de incidência, que, caso ocorra no mundo real ou fenomênico, terá como efeito jurídico de provocar a obrigação de pagamento.

Com supedâneo de Geraldo Ataliba, vale dizer, que a incidência representa “o fenômeno especificadamente jurídico de subsunção de um fato a uma hipótese legal, como consequente e automática comunicação ao fato das virtudes jurídicas previstas na norma”¹⁸³. Ou seja, a incidência fica atrelada¹⁸⁴ à ocorrência desse fato

¹⁸¹ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *O Poder Constituinte*. item 93 (livro digital). O autor explica: “O Poder Constituinte instituído é, assim, um dos poderes constituídos do Estado. Ordinariamente, quando falamos dos poderes constituídos, lembramo-nos do Legislativo, do Executivo e do Judiciário.”

¹⁸² CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional*. 31 ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 613.

¹⁸³ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6 ed. 14 tir. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 45.

¹⁸⁴ Sem ignorar o debate, entendemos que o presente trabalho não comporta adentrar a famigerada discussão a respeito da incidência da norma ser distinta de sua aplicação. Em outros termos, a incidência se daria de forma automática e infalível ou estaria condicionada à atuação do sujeito por meio da linguagem competente. Neste contexto, registramos as duas principais vertentes que seriam: a) Pontes de Miranda, e a doutrina dos 3 planos - existência, eficácia, validade – em que a incidência da norma ocorre de modo automático e infalível, independentemente do momento de sua aplicação; b) Paulo de Barros Carvalho e o construtivismo lógico-semântico, condicionado a incidência à aplicação pelo sujeito autorizado pela norma, mediante a utilização de uma linguagem competente. O tema pode ser consultado nas obras de CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. São Paulo: Saraiva. 1998, p. 8. PONTES DE MIRANDA. *Tratado de direito privado*. 2000, p. 53 (§ 2, 3).

em concreto, denominado¹⁸⁵ de fato imponible ou fato gerador¹⁸⁶ da obrigação tributária, para que a norma tributária opere seus efeitos.

Vale dizer que, apesar dessa distinção, o CTN¹⁸⁷ em seu corpo utiliza o conceito de fato gerador de maneira equívoca, explica-se, seja para designar a hipótese em abstrato como também o próprio fato em concreto, o que ensejou críticas e debates pela doutrina¹⁸⁸. Fugindo deste aspecto que não é pertinente ao presente estudo, vale registrar que só teremos obrigação tributária com a conjugação ou a existência desses elementos, quais sejam, a descrição legal em abstrato no plano hipotético e a ocorrência do fato em concreto no mundo fenomênico.

Em termos exemplificativos, se a lei estabelecer que “quem receber herança ou doação em São Paulo pagará 4% sobre o valor recebido”, caso o cidadão A receber herança, incidirá o comando. Se tal fato não ocorrer no mundo fenomênico, não haverá a incidência deste tributo.

Desta feita, são os próprios fatos geradores capacitados a provocarem o surgimento da imposição tributária pela ocorrência da incidência da hipótese abstrata prevista em lei a um suporte fático concreto, originando a obrigação tributária aqui tratada.

Na seara tributária, a obrigação deriva do dever fundamental de pagar tributos¹⁸⁹, sempre sob os limites constitucionalmente traçados relativos as limitações ao poder de tributar. O CTN aborda o tema por mandamento constitucional, conforme os termos do artigo 146, III, b, da Constituição Federal de 1988, que exige modalidade especial de lei:

¹⁸⁵ Luciano Amaro explica de forma minuciosa as terminologias utilizadas pela doutrina para descrever a ocorrência no plano em concreto. AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 2012, Cap. IX, item 2 (livro digital).

¹⁸⁶ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A., 1964, p. 13. “Fato gerador é, pois, o fato, o conjunto de fatos ou o estado de fato, a que o legislador vincula o nascimento da obrigação jurídica de pagar um tributo determinado”.

¹⁸⁷ Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

¹⁸⁸ JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Dicionário de direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2011, p. 150. Nas palavras do autor: “Trata-se de expressão dúbia e permeada de equivocidade, que deu margem a exaustivas críticas de doutrinadores de tomo [...]”.

¹⁸⁹ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2017. Capítulo XII, item 83 (livro digital).

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

[...]

b) **obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários** [...]

(destacamos).

Neste ponto, vale destacarmos a relevância das normas gerais somente serem veiculadas por Lei Complementar, exigência qualificada, já estará tratando de temas relevantes e essenciais como a definição de fato gerador, base de cálculo, contribuintes etc.; funcionando como uma estrema que, inclusive, impõe a observância de suas regras para a disciplina de tais aspectos. Nesse sentido Schoueri pontua, a respeito do papel da Lei Complementar no Direito Tributário:

No ordenamento positivo brasileiro, cumpre as funções acima, por excelência, o Código Tributário Nacional. Conquanto editado sob a forma de lei ordinária (Lei n. 5.172/66), a matéria que ele regulou é, hoje, por força do artigo 146 acima referido, reservada pela Constituição à lei complementar. Por tal razão, apenas uma lei complementar poderia inovar em tais matérias. Quando legislação anterior regula matéria de modo que não contraria o novo texto constitucional, ocorre o fenômeno da recepção: examina-se a legislação anterior em seu aspecto material, validando (ou não) a disciplina conforme as normas constitucionais da nova ordem e, a partir de então, a legislação anterior é recepcionada pela nova ordem, com o status que esta lhe confere. Nesse sentido, o Código Tributário Nacional, do ponto de vista material, tem eficácia de lei complementar.¹⁹⁰

Quanto à obrigação, apesar de o CTN não tipificar o conceito de obrigação tributária *lato sensu*, esmiúça sua disciplina da seguinte forma:

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

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

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

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

¹⁹⁰ SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 83.

Como podemos visualizar, o Código Tributário Nacional parte, diretamente, para a conceituação de suas espécies, quais sejam, a principal, consubstanciada em uma obrigação de prestar dinheiro; e a acessória, mediante as obrigações de fazer e não fazer. Logo, a obrigação tributária é uma relação jurídica *ex lege* entre sujeito ativo e passivo, tendo por objeto uma prestação direta ou indireta relacionada ao tributo, rememorando a natureza legal da obrigação tributária.

Quanto aos elementos da obrigação tributária, temos que esta possui os mesmos elementos de qualquer outra obrigação, qual sejam: (1) sujeito ativo, (2) sujeito passivo, (3) objeto e (4) causa.

Vale ainda lembrarmos que, pela sistemática do CTN, a obrigação não se confunde com o crédito tributário, de forma que, em tese, os dois conceitos nasceriam em momentos distintos. Isso ocorre por conta do fato de obrigação principal necessitar ser quantificada e individualizada, formando o crédito tributário, nos termos do artigo 139 do CTN¹⁹¹, conferindo à obrigação tributária, mediante o lançamento tributário, a liquidez e a exigibilidade administrativa, pois a exigibilidade judicial só surgirá com a inscrição em dívida ativa e o posterior ajuizamento de execução fiscal.

A análise da norma tributária em sentido estrito (o núcleo do direito tributário – RMIT) é obra do cientista do direito, de forma que poderá ser visualizada tanto uma hipótese como uma consequência. Geraldo Ataliba adverte que a hipótese de incidência “se apresenta sob vários aspectos, cuja reunião lhes dá entidade”¹⁹². Já Paulo de Barros Carvalho, ao tratar da Regra-matriz de incidência esclarece:

A hipótese alude a um fato e a consequência prescreve os efeitos jurídicos que o acontecimento irá propagar, razão pela qual se fala em descritor e prescritor, o primeiro para designar o antecedente normativo e o segundo para indicar seu consequente. Os modernos cientistas do Direito Tributário têm insistido na circunstância de que, tanto no descritor (hipótese) quanto no prescritor (consequência) existem referências a critérios, aspectos, elementos ou dados identificativos. Na hipótese (descriptor), haveremos de encontrar um critério material (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência (prescritor), depararemos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de

¹⁹¹ Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

¹⁹² ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6 ed. 14 tir. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 76.

cálculo e alíquota). A conjunção desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exibir, na sua plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão de incidência tributária.¹⁹³

Com base nesses estudos, podemos resumir os elementos da RMIT da seguinte forma:

- Antecedente ou hipótese:
 - a) aspecto material (o que — fato gerador)
 - b) aspecto espacial (onde — território em que a ocorrência do fato implica o surgimento da obrigação tributária)
 - c) aspecto temporal (quando — momento em que se deve considerar ocorrido o fato gerador)
- Consequente ou prescrição:
 - d) aspecto pessoal (quem — sujeitos ativo e passivo da relação jurídica tributária)
 - e) aspecto quantitativo (quanto — critérios estabelecidos para cálculo do montante devido) (grifamos).¹⁹⁴

A partir da definição da regra matriz de incidência, teremos o ato constitutivo do crédito tributário oriundo do lançamento tributário em uma de suas modalidades.

Quanto ao lançamento, podemos conceituá-lo como um ato ou procedimento administrativo, decorrente de atividade vinculada da autoridade fazendária, com a intenção de conferir a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, calcular o montante do tributo devido, ao mesmo tempo em que identifica o sujeito passivo, e, eventualmente, a aplicação de uma penalidade cabível.

Ainda, quanto ao lançamento, a doutrina costuma dividir a sua possibilidade de ocorrência em três espécies distintas:

O Código Tributário Nacional, adotando o critério de grau de colaboração do contribuinte na apuração e formalização do crédito tributário, classifica o lançamento em três modalidades: o lançamento de ofício, o lançamento misto ou por declaração, e o lançamento por homologação, também chamado de autolançamento. A lei, ao instituir tributo, deverá apontar qual a modalidade de lançamento a ele aplicável.¹⁹⁵

¹⁹³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 28 ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 254.

¹⁹⁴ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, Capítulo XII, 85 (livro digital).

¹⁹⁵ COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário*. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 251.

Como já abordado, é aqui que nasce o direito de defesa do sujeito passivo mediante uma notificação administrativa para se defender em um processo administrativo tributário. Após a regular constituição do crédito tributário, este será inscrito em dívida ativa, que abrange a atualização monetária, juros, juros de mora e demais encargos, e se constitui no momento em que se realiza o “teórico” controle de legalidade, pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (em âmbito federal); e, desde que observadas as formalidades legais e principiológicas, a dívida ativa gozará de presunção *juris tantum* de certeza, liquidez e exigibilidade. Por ser uma presunção relativa, tais atributos sempre podem ser contestados pelo contribuinte em suas defesas – sejam administrativas ou judiciais.

A partir de então se extrai a Certidão da Dívida Ativa (CDA), que representa o único título executivo extrajudicial que não contém uma declaração do devedor com a promessa de pagamento. A legitimidade do título deve ser originada de um processo administrativo tributário vestido com a observância de princípios próprios, como os analisados no capítulo anterior, quais sejam, devido processo legal, contraditório e ampla defesa, o qual estampa a obrigação tributária e seu valor.

Com a existência do título executivo, CDA, será possibilitada a efetiva cobrança do crédito tributário mediante o ajuizamento da Execução Fiscal, o único meio, constitucionalmente e legalmente previsto, para a execução das dívidas tributárias.¹⁹⁶ Corroborando tal entendimento, podemos destacar a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal¹⁹⁷ com relação à proibição de utilização de meios indiretos de cobrança.

Em compêndio, para atingirmos a discussão do crédito tributário é relevante pontuarmos que a tributação é exercida por intermédio do nascimento da obrigação tributária - principal e acessória -, nos termos do sistema jurídico nacional, conforme exercício da legalidade.

¹⁹⁶ Cf. análise mais pormenorizada da execução fiscal que já foi objeto de análise em outro trabalho: SIMÕES, Bráulio BATA. Execução fiscal e dignidade da pessoa humana. 2015.

¹⁹⁷ Súmulas 70, 323 e 547 do STF.

4.2 A cobrança do crédito tributário e a proporcionalidade

Vale inicialmente iniciar este capítulo com as palavras esclarecedoras de Thais Helena Morando, que reconhece a inegável relação entre a cobrança tributária e o princípio da proporcionalidade¹⁹⁸, mesmo que cuidando do tema de obrigações acessórias, dizendo:

Tem-se por assente, nos estudos no País, que o princípio da proporcionalidade não deve ser obrigatoriamente observado tão-somente no campo jurídico da obrigação tributária principal, no sentido de garantir-se a arrecadação tributária, mas também como princípio-meio para atingir-se os princípios da isonomia e da capacidade contributiva.¹⁹⁹

Inicialmente, sobre este capítulo, é preciso reconhecer as seguintes conclusões alcançadas após o trabalho acima disposto. Ou seja, é inegável reconhecer a existência de uma orientação constitucional no sistema jurídico brasileiro, que institui um Estado Democrático de Direito, donde reconhece a inalienabilidade dos princípios que protegem os direitos fundamentais, qual seja, mediante e pela existência do princípio da proporcionalidade, que suporta a concretude da dimensão constitucional.

Nesta seara, o princípio da proporcionalidade desempenha um papel crucial quanto à operacionalização da tributação de um modo justo, correto e que respeite um *fair approach*, um método vital, que desempenha o papel de não só contrabalancear princípios, mas também, regras e interesses, reconciliando as intenções em busca de maior consistência e efetividade.

Deste modo, vale destacar que a atividade de tributação se faz na seara de direito público, com os já mencionados limites da ação estatal na instituição e cobrança de tributos. Ademais, reforça-se, o Direito Tributário é parte da ciência do Direito, que tem como concepção a limitação do poder de tributar, tendo o contribuinte em seu centro, na medida que tratam de normas jurídicas para regulação da tributação

¹⁹⁸ Ver FERRAZ, Sergio. Privilégios processuais da Fazenda Pública e princípio da Isonomia. Revista de Direito Público, n. 53-54, São Paulo, 1980, p. 53-54.

¹⁹⁹ MORANDO, Thais Helena. *A natureza jurídica da obrigação tributária acessória e os princípios constitucionais informadores*. (Tese) Doutorado em Direito. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010, p. 53

desmedida e sem regulação, com a proteção dos direitos fundamentais do sujeito passivo da relação tributária – bem como o responsável tributário.

Assim sendo, ao tratar da cobrança de crédito tributário que, como atividade pública, é imperiosa a atenção e respeito ao princípio da proporcionalidade sob quatro subsunções: *um*, seja pelo seu *check list* dos seus aspectos (ou subprincípios) da adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito; *dois*, seja pela otimização dos princípios jurídicos tributários, que protegem o contribuinte, para que possa continuamente possa pagar tributos dentro de um conceito de justiça fiscal, evitando um descalabro, ressalte-se, tendo como origem a Constituição; *três*, seja também pela proteção de direitos (e garantias) fundamentais, que se relacionam com atividade tributária, na medida que invade uma riqueza do contribuinte; *quatro*; seja pelas garantias processuais que são previstas no exercício da cobrança tributária.

A doutrina e os estudos estrangeiros a respeito do tema são de importante análise, inclusive quanto ao papel normogénico do princípio da proporcionalidade:

Em seu papel de construir outros princípios e de criar ou revelar novos princípios jurídicos, a jurisprudência analisada é impressionante, vez que explicita objetivos legítimos e sua adequação entre fins e meios, também examinados sob o teste se implicitamente ou especificadamente a proporcionalidade estiver associada à razoabilidade. Muitos outros exemplos ilustram sua criatividade e papel ativo. Estes incluem a jurisprudência relativa à tributação não-retrospectiva, o princípio da eficácia, a confiança legítima, a tributação não proibitiva ou não excessiva, o princípio da legalidade (clareza e previsibilidade), a limitação das sanções fiscais, a neutralidade fiscal, a evasão fiscal e a fraude, supervisão fiscal e simplificação fiscal, bem com ao relação entre a evasão fiscal e o abuso de direitos.²⁰⁰

Vale pontuar, ademais, que a grande atenção ao presente tema se refere que a preocupação de aplicação do princípio da proporcionalidade não pode ser só do contribuinte, mas também, a proporcionalidade ocupa um papel crucial no conceito de boa administração. Nestes termos, o posicionamento da doutrina estrangeira ao

²⁰⁰ ROLIM, João Dacio. *Proportionality and Fair Taxation*. Amsterdam: Kluwer Law. 2014, p. 194. (Livre tradução nossa). No original consta: “*In its role of constructing other principles and of eliciting or revealing new legal principles, the case law analysed is striking, where legitimate aims and adequacy between ends and means are scrutinised under the test if proportionality implicitly or explicitly coupled with reasonableness. Many other examples illustrate its creativity and lively role. These include the case law on non-retrospective taxation, the effectiveness principle, legitimate expectation, non-prohibitive or non non-excessive taxation, lawfulness principle (clarity and predictability), limitation to fiscal penalties, neutrality in taxation, tax evasion and fraud, fiscal supervision and tax simplification, and tax avoidance and abuse of rights*”.

analisar os fundamentos da Comunidade Européia, tais como dignidade da pessoa humana, liberdade, democracia, igualdade, respeito à regra de direito e respeito em geral aos direitos humanos, pontua:

O princípio da boa administração é um padrão legal moderno que inclui uma rica variedade de normas. A legalidade da administração pode ser vista como o ponto de partida para o exercício da boa administração, juntamente com os princípios de objetividade e proporcionalidade, o direito de ser ouvido e as legítimas expectativas dos contribuintes.²⁰¹

Ainda que consideremos o contribuinte como o centro do Direito Tributário, conforme demonstrado no capítulo das limitações ao poder de tributar (com o escopo de protegê-lo da indevida e injusta tributação), que necessitará dispor de esforços financeiros, pelo natural patrocínio de sua defesa - também se for em sede de execução fiscal, com a disposição de parcela de seu patrimônio para garantia do juízo.

Destarte, na evolução da ciência do Direito Tributário, também do sujeito detentor do crédito tributário deve exigir e seguir ao princípio da proporcionalidade, considerando que sem o “*check list*” de seus aspectos (ou subprincípios) adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito, ocasionará efeitos financeiros negativos, os quais serão, ao final, suportados por todos, e, pior, de maneira indevida e ineficaz.

Vale dizer, todas as partes processuais – assim considerando uma judicialização da cobrança – se submetem ao ônus da sucumbência de alguma forma, seja de maneira direta ou mesmo indireta, na medida que o patrocínio de uma cobrança judicial de um crédito tributário, reforce-se, sem condições de prosperar – que não guarde validade com o sistema tributário (inclusive processual), imporá custos ao Estado, que vencido, nos termos da condenação judicial, irá arcar com as custas e honorários sucumbenciais, nos termos das regras processuais pátrias reguladas pelo CPC. Nestes termos, a respeito dos custos processuais, em sentido lato, a doutrina processual civil esclarece:

²⁰¹ AIMA, Kristina. A European Tax Ombudsman. *In Legal Remedies in European Tax Law*. Coord. Pasquale Pistone. Amsterdam: IBFD, 2009 p. 179. (Livre tradução nossa) No original consta: “*The principle of good administration is a modern legal standard which includes a rich variety of norms. The legality of administration can be seen as the point of departure for the concept of good administration alongside the principles of objectivity and proportionality, the right to be heard and the taxpayers’ legitimate expectations*”.

Inicialmente deve-se considerar que “o exercício da atividade jurisdicional, como toda e qualquer atividade do Estado, apresenta um custo. Os prédios, instalações, equipamentos, material e funcionários do Poder Judiciário, tudo demanda gasto financeiro. Esses gastos são distribuídos entre o Estado e as partes [...] Aliás, é prudente e recomendável que as partes sejam compelidas a contribuir com o custeio do processo, como forma de se evitar o demandismo em massa. Os gastos com o processo dividem-se em despesas processuais e honorários advocatícios. Despesas processuais englobam todos os gastos devidos aos agentes estatais (Poder Judiciário e auxiliares da justiça). Tais despesas envolvem a taxa judiciária (tributo), emolumentos devidos a eventuais cartórios não oficializados, custo de diligências e remuneração dos auxiliares da justiça eventuais (peritos etc.). “Despesas processuais têm sentido mais amplo do que custas. As custas são remunerações previstas nos regimentos federal e estaduais, enquanto as despesas, além de abrangê-las, envolvem também todas as outras exigidas no desenrolar do processo. Ônus da sucumbência são as despesas processuais e honorários advocatícios que a parte vencida é condenada a pagar à parte vitoriosa, no final do processo.”²⁰²

E não só. O Estado ainda arcará com outras despesas indiretas, se considerarmos que irá precisar utilizar a sua estrutura, como a procuradoria, no caso da União, a PGFN, no caso dos Estados, a PGE’s, e também dos Municípios, as procuradorias municipais, que, além de serem importantes folhas salariais, como se verifica neste atual momento de pretensão de reforma da previdência, irão precisar investir horas de trabalho em uma cobrança sem condições de prosperar dentro do sistema jurídico.

E mais, não podemos esquecer também que a movimentação da “máquina” do Poder Judiciário, com uma demanda infundada, tramitando em todas as suas instâncias – primeira, segunda e especial (STJ) e extraordinária (STF), representa um natural preço, que, inclusive, atrapalha o curso dos casos que realmente precisam de solução dentro do judiciário brasileiro, e que possam realmente representar uma arrecadação eficiente e justa, além de contribuírem para a violação da duração razoável de todos os outros processos.

Em suma, o Estado, no caso, o Estado Democrático de Direito brasileiro, que é principalmente financiado com a parcela de riqueza do contribuinte, por meio da tributação, acabará por ser penalizado, direta e indiretamente, seja por suportar custas e honorários de sucumbência, seja por manter suas estruturas – procuradoria e

²⁰² JUNIOR, Andre Puccinelli. *Manual de Direito Processual Civil*. São Paulo: Saraiva, 2014, Capítulo IX, Item 12 (livro digital).

judiciária – para tratar de caso que não respeita ao princípio da proporcionalidade, qual seja, violando a otimização de outros princípios constitucionais, especialmente, tratando-se da área tributária, dos princípios decorrentes das limitações ao poder de tributar, seja com base em normas materiais, como também normas processuais.

Por tal motivo, vale lembrar que é papel do Poder Judiciário cuidar da observância da proporcionalidade na Tributação. Nas palavras de Marcelo Guerra Martins:

Nessa dimensão, entende-se que o exagero fiscal, independentemente das nomações que essa figura possa ostentar, deve ser analisado à luz de cada caso concreto, sob a inspiração dos princípios constitucionais da proporcionalidade e da razoabilidade, sendo possível ao Poder Judiciário pronunciar-se a respeito, ainda mais porque a tributação sempre deve se harmonizar com o valor democrático da liberdade, materializado pelo respeito aos direitos fundamentais da propriedade e da livre-iniciativa²⁰³.

Em outras palavras, olvidando a aplicação do princípio da proporcionalidade na cobrança do direito tributário havemos por concluir que o Estado Democrático de Direito não se beneficia, já que concebemos o máximo dos princípios jurídicos para ambas as partes, harmonizados e concretizados pelo princípio da proporcionalidade, violando o “ganha-ganha” em prol da sociedade brasileira.

Para exemplificarmos melhor os casos possíveis de violação ao princípio da proporcionalidade e seus maléficos efeitos importa apresentar, por enquanto, a descrição do caminho da cobrança do crédito tributário, que é realizada sob diversas fases. Para tanto, utiliza-se o gráfico elaborado por Isabela Bonfá de Jesus²⁰⁴, abaixo reproduzido, que resume de maneira clara o esquema de cobrança da tributação.

A ordem das fases de cobrança do crédito tributário pode ser visualizada na “linha do tempo” abaixo ilustrada.

Hipótese de Incidência	Fato Imponível	Lançamento/Auto de Infração	Inscrição em Dívida Ativa	Execução Fiscal
I_____	II_____	III_____	IV_____	V_____

Assim, partindo-se da análise da “linha do tempo”, pode-se depreender que as fases da cobrança do crédito tributário compreendem:

²⁰³ MARTINS, Marcelo Guerra. *Tributação, propriedade e igualdade fiscal sob elementos de direito & economia*. São Paulo: Campus Jurídico. 2011, p. 189.

²⁰⁴ JESUS, Isabela Bonfá de. *Manual de direito e processo tributário*. 3 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 372.

- a) a ocorrência da obrigação tributária, desde o seu nascimento (prática do fato imponible);
- b) sua efetiva constituição, via lançamento e auto de infração, que trazem contornos de certeza, liquidez e exigibilidade do crédito tributário.
- c) se não vitorioso o contribuinte na discussão administrativa do lançamento, a manutenção do crédito tributário e sua respectiva inscrição em Dívida Ativa; e
- d) finalmente, a propositura da execução fiscal pela Procuradoria.

Assim, é inegável que a função hermenêutica do princípio da proporcionalidade deverá ser aplicada em todas as fases da cobrança tributária, por ser critério de interpretação do caso concreto a ser considerado, considerando o seu papel integrativo e hermenêutico.

Uma questão natural parece-nos surgir de qual momento do manejo do crédito tributário seria o apropriado para reconhecermos os efeitos do princípio da proporcionalidade, com a ressalva de acabarmos em possibilitar uma providência não contemplada na ordem jurídica, com o utilitarismo, pois estar-se-ia permitindo o excesso, mas não é o que se propõe o princípio da proporcionalidade, que na verdade confere concretude ao regramento jurídico e não o contrário.

Por isso, o caminho mais apropriado é o atingimento do princípio da proporcionalidade com a utilização de todas as possibilidades dentro do sistema jurídico, também em atenção ao princípio da legalidade e do devido processo legal, ou seja, sem perverter o ordenamento jurídico pátrio, já que a hipótese absurda não se relaciona com a proporcionalidade, pelo contrário, eis que uma desmedida não é medida.

Assim, no caso do crédito tributário em cobrança, que fere ao princípio da proporcionalidade, deve ser afastado mediante as próprias regras do sistema jurídico nacional, ressalte-se, novamente, considerando que o princípio da proporcionalidade confere otimização ao sistema, não o oposto.

Um dos caminhos mais seguros é verificado pelo trabalho jurisprudencial de aplicação do princípio da proporcionalidade aos casos concretos, considerando que seu emprego é essencial atingimos o real e verdadeiro significado e versatilidade deste princípio, consolidando o exercício do conteúdo programático do mandamento constitucional e seus reflexos pela via judicante, mesmo porque os limites do conteúdo do mencionado princípio estão sujeitos a verificação (inclusive axiológicas)

relacionados à instituição da obrigação tributária, que é atividade vinculada (ainda que se admitam abusos).

Neste aspecto, vale destacarmos as palavras de Geraldo Ataliba ²⁰⁵que relembra um velho provérbio chinês, nos seguintes termos

Um velho provérbio chinês diz que, quanto mais usadas as escadas dos tribunais, tanto menos utilizadas serão as cadeias. Milenar sabedoria! Se todos levarmos nossas querelas, contendas e litígios ao Judiciário, todos ganharemos e o Direito esplenderá. Se, da perspectiva política, soubermos solucionar juridicamente – vale dizer: na conformidade da Constituição – as questões constitucionais, então estaremos sabendo dar eficácia à legalidade, à igualdade, à proteção aos direitos personalíssimos, às liberdades políticas, às condições de trabalho, exercício profissional e da livre empresa etc. E isso só o Judiciário pode ser serena e objetivamente garantir. Daí que ele deve ser forte, moral e culturalmente. Daí que seja preciso pedir, instar, postural, com confiança e com insistência.

Para, entretanto, que tais postulações não caiam no vazio é mister que os tribunais retomem a plena consciência de que seu precípua compromisso com o Direito, está, em primeiro lugar, na fidelidade à Constituição. E que ordem social só prevalecerá condignamente se assegurada, a todo custo, a eficácia da Constituição. E aos postulantes, públicos e privados, caberá insistir, reiterar, repetir, renovar, pleitos de danação de toda norma que repugne à Constituição. Quando esta esplender novamente, estarão instaurando os padrões constitucionalistas que sempre almejamos praticar, estará revivescido o espírito constitucional e jurídico que caracteriza os povos civilizados. Então poderemos aspirar e viver estilos institucionais de povos civilizados (seguros, ricos, cultos, produtivos) e distanciar-nos de padrões de Uganda (com todo o respeito) e outros tristes exemplos que o mundo atual oferece

A fala de Ataliba ainda permanece atual, e por isso, é oportuno seguir com o cancelamento da cobrança exacional com as normas jurídicas (princípios e regras) de proteção e defesa do contribuinte, quais sejam, as normas jurídicas processuais, até atingir a maturidade democrática, na aplicação dos princípios jurídicos, com o cancelamento da cobrança pelo próprio detentor do crédito tributário, ainda que tal possibilidade possa parecer um devaneio, como acontece por exemplo em nações mais desenvolvidas, em que o Direito Tributário possui poucas demandas, porquanto o Estado se propõe a resolver todos os litígios de maneira espontânea e administrativa, com a devolução dos tributos recolhidos em casos de erro ou abuso.

²⁰⁵ ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 17.

Assim, somente com uma norma individual e concreta do sistema tributário de cobrança é que será possível conferir efetivação ao princípio da proporcionalidade, mediante ao esgotamento das ações tributárias, as quais utilizamo-nos novamente da capacidade descritiva sintética de Isabela Bonfá de Jesus²⁰⁶ para trazermos os possíveis caminhos judiciais da discussão do crédito tributário.

As ações tributárias são classificadas em:

(a) *exacionais*: são iniciativas do Fisco e visam a compelir o sujeito passivo ao cumprimento da obrigação tributária.

(b) *antiexacionais*: são de iniciativa do sujeito passivo (contribuinte ou responsável) e têm por objetivo um provimento judicial que reconheça a inexistência da relação jurídico-tributária ou a ausência de seu descumprimento.

Exemplos: mandado de segurança, ação anulatória de débito fiscal, ação declaratória de inexistência de relação jurídica, embargos à execução fiscal e ação de repetição de indébito.

Ou seja, em qualquer caso de discussão do crédito tributário, por meio das ações tributárias será possível descrever exemplos do ordenamento pátrio que não guardem alinhamento ao primado da proporcionalidade no âmbito da cobrança, lembrando os ensinamentos de Cleide Previtalli Cais²⁰⁷ ao concluir que “a ação de natureza tributária, a exemplo de qualquer outra deduzida em Juízo, deve obedecer os princípios constitucionais, processuais e tributários, que sobre aquela discussão específica venha a incidir”.

Especialmente em casos em que haja uma jurisprudência dominante ou Súmula, nos termos do atual CPC, que reconhece a maior força precedente, conforme se verifica da seção dos “Dos Elementos e dos Efeitos da Sentença”, vide inciso VI, do parágrafo 1º, do artigo 489. (E mais, como se verifica da dispensa da caução do artigo 521, IV, ainda que com restrições na aplicação do direito processual tributário).

Também o artigo 926, 927, 978, §1º do artigo 1.029, §3º do inciso I do artigo 1.035 e §4º do inciso II do artigo 1.043 que ressaltam a importância para o sistema jurídico da jurisprudência consolidada, que, nos termos do princípio da

²⁰⁶ JESUS, Isabela Bonfá de. *Manual de direito e processo tributário*. 3 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 382.

²⁰⁷ CAIS, Cleide Previtalli. *O processo tributário*. 3 ed. Revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 63.

proporcionalidade, especialmente em casos tributários, se alinham com a responsabilidade no trato da cobrança tributária.

4.3 Da execução fiscal e o princípio da proporcionalidade

A cobrança do crédito tributário, qual seja, da Dívida Ativa da Fazenda Pública é regida pela Lei nº 6.830 de 1980, que regula o processo judicial dos tributos não pagos pelos contribuintes. Vale ressaltar que a mesma lei envolve dívidas não fiscais, conforme destaca Renato Lopes Becho²⁰⁸, ao indicar os artigos 2º e 4º, §4º da mencionada lei, conhecida como Lei de Execução Fiscal – LEF, mas que desde já menciona-se não ser esta matéria relacionada presente trabalho, considera-se tratar-se de cobrança tributária concernente ao STN.

Não se deve esquecer que a mencionada lei, que exerce do direito de cobrança judicial do crédito, também se apoia no regramento processual, qual seja, o Código de Processo Civil – CPC – instituído pela Lei nº 13.105/2015, como fonte subsidiária, conforme dispõe ambos regulamentos, qual seja, no artigo 1º da LEF, e também o artigo 15 do CPC. Em outras palavras, a cobrança do crédito tributário deve se alinhar aos preceitos do direito processual nacional, seja com seus “bônus”, como também os seus “ônus”.

Ademais, Renato Lopes Becho²⁰⁹ também aponta os objetivos da execução fiscal e seu processo de cobrança, destacando um dentro destes, qual seja, o que mais é relevante para o presente trabalho, que é o objetivo de “conduzir o processamento de cobrança das exações dentro dos estritos termos da legislação brasileira”, como mesmo destaca o mencionado autor “sem abusos”.

A busca por se evitar abusos parece racional e justa, portanto, jurídica, considerando a “agressividade” no manejo da cobrança tributária, especialmente se considerarmos o favorecimento ao fisco na fase do processo judicial, como destaca Cândido Rangel Dinamarco que reconhece que²¹⁰

²⁰⁸ BECHO, Renato Lopes. *Execução fiscal: análise crítica*. São Paulo: Noeses, 2018.

²⁰⁹ BECHO, Renato Lopes. *Execução fiscal: análise crítica*. São Paulo: Noeses, 2018, p. 40.

²¹⁰ DINAMARCO, Cândido Rangel. *Fundamentos do Processo Civil Moderno*. v. II. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p.1415-1416.

A execução fiscal é um processo agressivo – especialmente execução fiscal brasileira, concebida pelo Governo Federal com instrumento ágil e quase totalitário para participação de seus próprios créditos, recheada de “princípios exagerados e injustificáveis para a Fazenda Pública” (Humberto Theodoro Jr.). Toda execução por quantia certa, inclusive essa, é dotada de meios pelos quais se invade o patrimônio do executado, dito devedor, para de lá extrair o que for necessário à satisfação do direito alegado pelo exequente, chamado, credor. As execuções por dinheiro cancelam o direito de propriedade do devedor, expropriando o bem penhorado (quando diferente de dinheiro) para aliená-lo a terceiro e depois expropriando o dinheiro arrecadado, que é entregue ao credor e assim integrado ao patrimônio deste. Por esta razão, na Itália a execução por quantia certa leva o nome de *esecuzione per espropriazione*. A agressividade da execução, que visa a efetivos resultados práticos, e não a julgamentos mediante palavras escritas ou orais, manifesta-se também nas técnicas consistentes em mandar que primeiro se captem e afetem bens, ou ao menos se ponham estes sob a *ameaça* de uma constrição judicial, para que só depois se pense em eventualmente discutir a existência do crédito mediante embargos ou impugnação a ela.

Vale destacar que dentro da mencionada legislação brasileira, repita-se, mas uma vez, o vértice de orientação é a Constituição Federal, motivo pelo qual que novamente nos valem das palavras de Renato Lopes Becho²¹¹, que ressalta:

Outro pressuposto que precisa ficar bem assentado é que procuramos, sempre, ainda que não explicitado todas as vezes, partir da Constituição Federal para analisar a legislação executiva fiscal. Como é cediço, dada à amplitude de nossa Constituição Federal, nenhum texto que se pretenda minimamente científico pode prescindir de começar pela Carta Maior. Por ela estar no cume da pirâmide jurídica, ou no centro do sistema, irradiando efeitos quer de cima, quer de baixo, quer do centro para periferia, seu estudo é medida que se impõe. Do contrário, começa-se um estudo jurídico de modo deformado, desajustado e, por que não dizer, errado. [...] E tratar da Constituição Federal é explorar, constantemente, seus princípios, que compõem as normas jurídicas. Como tal, são de aplicação compulsória e funcionam, também, como instrumentos científicos para se alcançar a melhor interpretação de um texto legal, quando houve mais de uma possibilidade. Olhando para os princípios, parece-nos que não estamos frente a campos que reconhecem soluções de validade ou invalidade, mas de verdade e falsidade. Ou talvez até de escolha de duas interpretações possíveis, apontando qual seja, a amais condizente com o sistema. Ou ainda, simplesmente a escolhida ou preferida pelo constituinte, pelo legislador e, em poucas vezes, até pela liberdade do intérprete.

²¹¹ BECHO, Renato Lopes. *Execução fiscal: análise crítica*. São Paulo: Noeses, 2018, p. 6-7.

Nesta esteira, é possível concluir que o princípio da proporcionalidade deve ser medida no exercício de cobrança do crédito tributário, objeto do presente estudo, novamente, preocupando-se com todos os sujeitos de direito envolvidos na relação da cobrança tributária, registre-se, a Fazenda Pública e o contribuinte, e mais, também o Estado-juiz, mediador desta cobrança, no caso judicial.

Na cobrança do crédito tributário, a preocupação com a orientação constitucional principiológica deve ser inclusive mais alerta, considerando a possibilidade de expropriar patrimônio do indivíduo, ou causar-lhes ainda mais mal, quando do seu exercício desta expropriação – relacionando-se com os direitos fundamentais. Em razão disso, valemo-nos mais uma vez das preocupações de Cleide Previtalli Cais²¹² que ressalta em suas conclusões que “a ação de natureza tributária, a exemplo, ao dizer

Para exercer o direito de ação, haverá de atender as condições para tanto, aquelas próprias e básicas de qualquer ação e outras, específicas e peculiares, por força da natureza da relação de direito material.

Diante do que comentamos, sobre os princípios constitucionais, oportunas as considerações de Arruda Alvim ao afirmar que “o contribuinte hodiernamente tem duas grandes garantias contra o poder tributante: uma, de *ordem material*, pois o contribuinte paga os tributos votados num Parlamento livre, oriundo do regime democrático, normalmente, através de eleições livres e idôneas; outra, de *ordem formal*, consistente na fiscalização, pelo Poder Judiciário, através do processo judicial tributário, com o objetivo de se verificar que a Administração Pública agiu ou está agindo em conformidade com a lei na cobrança dos tributos”.

As garantias constitucionais, repercutindo em matéria processual, visam limitar o exercício do poder de tributar à lei e a Constituição. O interesse público que deve regular a atividade tributante, se de um lado tem notável relevância, não chega e nem pode chegar, como afirma Arruda Alvim, “por definição e por natureza, num Estado de Direito, a ponto de lesar direitos subjetivos, dos particulares. *Predominância de interesse público não é lesão de direitos*. Se verdade que nossa civilização ocidental anseia por uma maior concretização dos ideais de Justiça, na ordem social, com os olhos, voltados para o futuro, de outra parte, todavia, não se pode esquecer do passado, cujas lutas resultaram nos princípios cristalizados no presente, conquistas essas que se constituem, hoje, patrimônio comum e inalienável de nossa civilização. E ainda, acentuemos que tais conquistas podem ser tidas como princípios verdadeiros incorporados à nossa História e à nossa cultura. A contenção do poder tributante e sua eficiente fiscalização devem servir de exemplo, aos

²¹² CAIS, Cleide Previtalli. *O processo tributário*. 3 ed. Revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 63.

homens do presente, para, inspirados no significado ético de tal evolução, realizarem, noutros campos, uma ordem social mais, justa, tentando concretizar o mais vital dos mandamentos da filosofia social contemporânea, qual seja, o de que o, em futuro, se obtenha a igualdade econômica dos homens, que é indispensável complemento do princípio da igualdade jurídica, isto é, a igualdade de todos perante a lei”, respeitadas as desigualdades.

E a preocupação dever ser realmente de todos os sujeitos envolvidos, considerando que a execução fiscal ocupa grande parte do judiciário brasileiro, conforme aponta o Conselho Nacional de Justiça em seus Relatórios Justiça em Números de 2018²¹³, registrando que, destaque-se, “o principal fator de morosidade da Justiça são as execuções fiscais em 2017, eram 39% dos casos pendentes, com congestionamento de 921%”.

Na medida que o princípio da proporcionalidade é sempre uma relação de ganha-ganha não há mais perfeito cenário de influência do primado em exame do que a cobrança executiva do crédito tributário. Vale dizer, que o princípio da proporcionalidade, conforme explicado acima, implica em uma relação de mínimo/máximo de todos os princípios constitucionais concretizados pelo “princípio dos princípios”, ajudando no final do dia, o desenvolvimento financeiro do Estado Democrático de Direito, face a solução de casos que não contém requisitos de prosperar em consonância com o sistema jurídico, seja em termos materiais, como também processuais.

Neste caminhar, o estabelecimento da hipótese que ora se defende ocorre com a verificação da possibilidade jurídica de prosperar uma cobrança executiva sem validade, que impõe custos a toda sociedade, repita-se, seja pela procuradoria que precisa cuidar e gerir a cobrança, seja pelo Judiciário que precisa sustentar um processo maculado, seja pelo contribuinte que precisa exercer seu direito de defesa, dispendendo esforços para tanto.

A grande questão que sugere o afastamento preliminar pelo Judiciário de cobrança de crédito tributário que não possui condições de prosperar é a possibilidade de representar uma falha na arrecadação, mas pelo contrário, o caminho é de

²¹³ CNJ. *A Justiça em Números*. Disponível em: <http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2018/09/da64a36ddee693ddf735b9ec03319e84.pdf>, acesso em 04 de maio de 2019.

proteção da coisa pública, evitando gastos desnecessários, de cobranças não guardam relação com o sistema tributário nacional.

A presente pesquisa propõe uma harmonização pelo princípio da proporcionalidade dos princípios que incidem na cobrança do crédito tributário, qual seja, concedendo uma eficiência no trabalho de cobrança tributária, a todos os sujeitos desta atividade judicial, mas concedendo, obviamente o papel de moderador e aplicador deste princípio ao Judiciário, já que ele que possui o poder estatal de julgar os casos executivos, neste momento de inegável tensão entre os sujeitos envolvidos na cobrança tributária.

O calibre proporcionado pelo princípio da proporcionalidade no caso da execução fiscal, nos termos da LEF, pode ser exercido também pelo CPC, especialmente em seu novo regulamento o qual trouxe o dever de cooperação de todos os sujeitos do processo, inclusive em atenção boa-fé processual, como também o reconhecimento expresso à dignidade da pessoa humana, leia-se, núcleo central dos direitos fundamentais.

Assim, o *codex* processual prevê outras disposições que se alinham ao ora trabalhado, considerando, o artigo 1º, 3º, 4º, 5º e 6º e 8º do CPC:

AS NORMAS FUNDAMENTAIS DO PROCESSO CIVIL

Art. 1º O processo civil será ordenado, disciplinado e interpretado conforme os valores e as normas fundamentais estabelecidos na Constituição da República Federativa do Brasil, observando-se as disposições deste Código.

Art. 2º O processo começa por iniciativa da parte e se desenvolve por impulso oficial, salvo as exceções previstas em lei.

Art. 3º não se excluirá da apreciação jurisdicional ameaça ou lesão a direito.

§ 1º É permitida a arbitragem, na forma da lei.

§ 2º O Estado promoverá, sempre que possível, a solução consensual dos conflitos.

§ 3º A conciliação, a mediação e outros métodos de solução consensual de conflitos deverão ser estimulados por juizes, advogados, defensores públicos e membros do Ministério Público, inclusive no curso do processo judicial.

Art. 4º As partes têm o direito de obter em prazo razoável a solução integral do mérito, incluída a atividade satisfativa.

Art. 5º Aquele que de qualquer forma participa do processo deve comportar-se de acordo com a boa-fé.

Art. 6º Todos os sujeitos do processo devem cooperar entre si para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva.

[...]

Art. 8º Ao aplicar o ordenamento jurídico, o juiz atenderá aos fins sociais e às exigências do bem comum, resguardando e promovendo a dignidade da pessoa humana e observando a proporcionalidade, a razoabilidade, a legalidade, a publicidade e a eficiência.

Ora não existem palavras inúteis nos dispositivos legais, não nos parece que foi por acaso que a reforma processual do Brasil, trouxe especificamente em seu artigo 8º, a repetição de importantes normas jurídicas, especialmente ressaltar a concretização dos respectivos princípios jurídicos.

Em suma, dentro do sistema tributário, regulado pela Constituição Federal, considerando a harmonização dos princípios que influem na cobrança executiva fiscal, analisando a existência de créditos tributários maculados pela existência de inconsistências, seja por normas materiais ou processuais, é que deve se sujeitar ao crivo do princípio da proporcionalidade, pela sua tríplice extensão, qual seja, adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito (ou conformidade).

Ou seja, na cobrança do crédito tributário exige-se uma adequação do crédito tributário se subsumi ao meio eleito, atende a racionalidade do sistema tributário e processual tributário, considerando a influência de todos princípios que se aplicam ao crédito tributário, será que podemos constituir uma relação “meio-fim” em uma cobrança maculada, já que a medida adotada não atende as exigências jurídicas? E qual seria a finalidade em manter um processo executivo causando custos e atenção de todos os sujeitos envolvidos – autor, réu e judiciário? Atenderia aos princípios do interesse público? Inclusive em termos de eficiência?

Também não parecem ser necessários o ajuizamento e manutenção de uma cobrança que não guarda relação com o direito material ou processual. Tal medida já é exercida em alguns casos, em que necessariamente não se precisaria se aforar uma execução fiscal, como inclusive reconhece o sujeito ativo, autor da cobrança executiva fiscal, vide iniciativa como a Portaria nº 33 da PGFN que disciplina os procedimentos para o encaminhamento de débitos para fins de inscrição em dívida ativa da União, bem como estabelece os critérios para apresentação de pedidos de revisão de dívida inscrita, para oferta antecipada de bens e direitos à penhora e para o ajuizamento seletivo de execuções fiscais. Vale reproduzir o texto da Portaria nº 33 da PGFN:

CAPÍTULO I DO CONTROLE DE LEGALIDADE DOS CRÉDITOS DA UNIÃO E DO PROCEDIMENTO PARA INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA

Art. 1º. O controle de legalidade dos débitos encaminhados para inscrição em dívida ativa da União consiste na análise, pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), dos requisitos de certeza, liquidez e exigibilidade, essenciais à formação do título executivo necessário à prática de qualquer ato de cobrança coercitiva, seja judicial ou extrajudicial.

Art. 2º. O controle de legalidade dos débitos encaminhados para inscrição em dívida ativa da União constitui direito do contribuinte e dever do Procurador da Fazenda Nacional, que poderá realizá-lo a qualquer tempo, de ofício ou a requerimento do interessado. (...)

Art. 4º. Recebido o débito, a Procuradoria da Fazenda Nacional examinará detidamente os requisitos de liquidez, certeza e exigibilidade e, acaso verificada a inexistência de vícios, formais ou materiais, mandará proceder à inscrição em dívida ativa nos registros próprios, observadas as normas regimentais e as instruções expedidas pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional. (...)

Art. 5º. Se, no exame de legalidade, for verificada a existência de vícios que obstem a inscrição em dívida ativa da União, o Procurador da Fazenda Nacional devolverá o débito ao órgão de origem, sem inscrição, para fins de correção.

§ 1º. Não serão inscritos em dívida ativa da União:

I - os débitos relativos aos tributos enumerados nos incisos I a X do art. 18 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

II - os débitos cuja constituição esteja fundada em matéria que, em virtude de jurisprudência desfavorável do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça, do Tribunal Superior do Trabalho e do Tribunal Superior Eleitoral, sejam objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda;

III - os débitos cuja constituição esteja fundada em matéria sobre a qual exista Súmula ou Parecer do Advogado-Geral da União, ou Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, aprovada ou não pelo Ministro de Estado da Fazenda, que concluem em sentido favorável ao contribuinte;

IV - os débitos cuja constituição esteja fundada em matéria decidida de modo favorável ao contribuinte pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de controle concentrado de constitucionalidade;

V - os débitos cuja constituição esteja fundada em matéria decidida de modo favorável ao contribuinte pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de controle difuso de constitucionalidade, e tenha sido editada resolução do Senado Federal suspendendo a execução da lei ou ato declarado inconstitucional;

VI - os débitos cuja constituição esteja fundada em matéria sobre a qual exista enunciado de súmula vinculante, de súmula do STF em matéria constitucional ou de súmula dos Tribunais Superiores em matéria infraconstitucional, em sentido favorável ao contribuinte;

VII - os débitos cuja constituição esteja fundada em matéria sobre a qual exista Nota ou Parecer vigente e aprovado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional ou por Procurador-Geral Adjunto da Fazenda Nacional, em sentido favorável ao contribuinte;

VIII - os débitos cuja constituição esteja fundada em matéria decidida de modo favorável ao contribuinte pelo Supremo Tribunal Federal, em

sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 1.035 e 1.036 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015;

IX - os débitos cuja constituição esteja fundada em matérias decididas de modo favorável ao contribuinte pelo Superior Tribunal de Justiça em sede de julgamento realizado nos termos do 1.036 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, com exceção daquelas que ainda possam ser objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal;

X - os débitos cuja constituição esteja fundada em matérias decididas de modo favorável ao contribuinte pelo Tribunal Superior do Trabalho em sede de julgamento realizado nos termos do art. 896-C do Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, com exceção daquelas que ainda possam ser objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal;

XI - os débitos cuja constituição esteja fundada em matéria sobre a qual exista jurisprudência consolidada do STF em matéria constitucional ou de Tribunais Superiores em matéria infraconstitucional, em sentido favorável ao contribuinte.

§ 2º A aplicação do § 1º deste artigo deverá observar o disposto na Portaria PGFN nº 502, de 12 de maio de 2016, ficando a negativa de inscrição, nas hipóteses dos incisos VIII a XI do parágrafo anterior, condicionada à prévia inclusão do tema na lista de dispensa de contestar e recorrer, disponível no sítio da PGFN na internet.

Da leitura denota-se que a própria Portaria nº 33 destaca o controle de legalidade dos requisitos de certeza, liquidez e exigibilidade, essenciais à formação do título executivo necessário à prática de qualquer ato de cobrança coercitiva, seja judicial ou extrajudicial, vide artigo 1º do mencionado texto legal acima reproduzido.

Ou seja, iniciativas como esta se coadunam com o princípio da proporcionalidade no manejo da cobrança do crédito tributário por parte do sujeito ativo da cobrança, detentor do crédito. Entretanto, não é sempre que tal postura se coaduna com o ordenamento jurídico constitucional brasileiro.

Em assim sendo, o requisito de proporcionalidade-necessidade exige que a cobrança do crédito tributário seja mais preciso e processualmente possível, em atenção aos critérios (subprincípios) da adequação, da necessidade e proporcionalidade em sentido estrito, como também em subsunção aos princípios e regras orientadores do processo executivo fiscal.

E mais, o princípio da proporcionalidade em sua dimensão que passa pela análise dos seus critérios (subprincípios) também avalia que deve a cobrança tributária exercida pela execução fiscal uma iniciativa econômica e menos onerosa a toda a sociedade e os indivíduos envolvidos no processo executivo fiscal, qual seja, o autor, o réu e o Estado-Juiz, já que não benefício algum no aforamento e manutenção de um crédito tributário que não pode prosperar, em atenção aos princípios e regras

incidentes na cobrança fiscal, impondo a menor carga possível a todas as partes, maximizando o trato com as partes e o custo envolvido para elas.

E assim sendo, estar não estará negando nenhum princípio do fisco ou do contribuinte, no exercício de cobrança daquele, como na liberdade e propriedade deste (já a dívida ativa ajuizada impõe restrições na vida civil com a inscrição no CADIN e apresentação de garantia para discussão judicial).

Em suma há um compromisso constituição de todos os sujeitos dentro do Estado Democrático de Direito com a proporcionalidade, como também em casos em que há jurisprudência dominante, considerando o disposto na mencionada portaria, em caso de tributos federais.

5 CASOS PRÁTICOS E A VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE

5.1 Multas Tributárias

As sanções jurídicas concernentes à seara tributária é matéria que também merece especial atenção em relação a primado da proporcionalidade conforme se verifica das palavras de Maria del Rocio Andrés Perez ao dizer que “não há dúvidas sobre a aplicação do princípio da proporcionalidade no âmbito sancionador tributário”²¹⁴. Tal hipótese já foi objeto de trabalhos da doutrina nacional, destaque-se, em semelhante preocupação, segundo se verifica das palavras de Gustavo Masina, que inclusive menciona a autora espanhola dizendo

As sanções tributárias estão também limitadas pelo postulado aplicativo da proporcionalidade. Segundo Maria del Rocio Andrés Pérez, a proporcionalidade constitui um critério constitucional informador das atividades promovidas pelos poderes públicos que sejam suscetíveis a ocasionar restrições, lesões ou limitações aos direitos individuais. Na esteira do quanto anteriormente mencionado a respeito de postulados normativos em geral, o postulado da proporcionalidade decorre do Estado do Direito (Bonavides) e da estrutura dos princípios ditos fundamentais (Alexy) – não havendo, aqui, qualquer contradição na afirmativa que o referido postulado encontra fundamento no Estado de Direito [...] Tal postulado sequer necessita de expressa menção no Texto Constitucional ²¹⁵

Inicialmente, para discorrer sobre as sanções tributárias, é preciso encetar as lições de Norberto Bobbio, que afirma que uma das características de um ordenamento jurídico é a “presença de uma sanção externa e institucionalizada”²¹⁶, qual seja, reconhecendo esta descrição deste tipo de norma. Helenilson Cunha Pontes, citando Bobbio, com a finalidade demonstrar a relação da norma sancionatória e a proporcionalidade explica

²¹⁴ ANDRÉS PEREZ, Maria del Rocio. *El principio de Proporcionalidad en el Procedimiento Administrativo Sancionador*. Barcelona: Bosh, 2008, p. 27. (Livre tradução nossa) No original consta: “no hay duda de la aplicación del principio de proporcionalidad en ámbito sancionador tributario”.

²¹⁵ MASINA, Gustavo. *Sanções Tributárias definição e limites*. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 241.

²¹⁶ BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma jurídica*. Tradução Ariani Bueno Sudatti e Fernando Pavan Batista; apresentação Alaôr Caffé Alves. 6 ed. São Paulo: Edipro, 2016, p. 157.

Segundo Norberto Bobbio, o que caracteriza a sanção jurídica, diferindo-a da sanção moral (interna) ou da mera sanção social (externa), é a sua institucionalização. A sanção institucionalizada pressupõe três elementos, a saber: i) a previsão de uma sanção relativa como consequência da violação de uma norma primária; ii) a definição concreta da medida desta sanção; e iii) a previsão da autoridade encarregada de executar tal sanção. Com o primeiro elemento se assegura a certeza da resposta do ordenamento a uma ação contrária aos objetivos por ele buscados, com o segundo, se impõe a *proporcionalidade* de tal resposta, e com o terceiro a imparcialidade do aplicador da sanção. Estes três elementos têm o escopo comum de reforçar a eficácia do ordenamento jurídico.

Outrossim, não se deve também deixar de mencionar o papel relevante no sistema tributário, obviamente, do Código Tributário Nacional, instituído pela Lei nº 5.172/66, recepcionado como lei complementar pela carta maior brasileira, estipulando, assim, normas gerais em direito tributário, conforme previsão em seu artigo 1º, em obediência ao artigo 146 da Constituição Federal, inciso III, letra b, notadamente para dispor sobre obrigação tributária entre o contribuinte e o fisco.

Sobre este cenário jurídico legal, vale reforçar as suspeições de Rodrigo Numeriano Dobourcq Dantas vide sua afirmação abaixo descrita, sobre a CF/88 e as normas infralegais de sanção tributária

Com um elo – sintático, semântico e, inclusive, pragmático – entre o texto constitucional e as normas legais e infralegais em matéria de tributação *lato sensu*, destaca-se o Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172/1966) que, nos termos do artigo 146 da CF, deve (i) ditar normas gerais de Direito Tributário brasileiro e, assim, dispor sobre temas reputados sensíveis pelo constituinte, (ii) atender às limitações constitucionalmente impostas ao poder tributário e ao poder tributante do Estado e, ademais, (iii) funcionar como veículo introdutor de normas destinada à resolução de conflitos de competência entre os entes federados [...]

Com efeito, o tratamento conferido pelo Código Tributário Nacional às sanções aplicadas por agentes fazendário, quando da constatação de infrações fiscais, parece não condensar a materialidade constitucionalmente exigida tanto à formulação, quanto à aplicação das normas (legais e infralegais) que integram o sistema do Direito Tributário brasileiro, em sua dimensão sancionadora, aqui isolada para fins didáticos sob a epígrafe do Direito Tributário Sancionador.²¹⁷

Note-se que, situando o cenário legislativo positivo, é ainda possível mencionar que dentro do Código Tributário Nacional, as penalidades tributárias

²¹⁷ DANTAS, Rodrigo Numeriano Dubourcq. *Direito Tributário Sancionador: Culpabilidade e Segurança Jurídica*. São Paulo: Quartier Latin, 2018, p. 30-32.

devem-se utilizar dos termos do 112 do Código Tributário Nacional, especialmente sob o aspecto dos incisos II e IV. Vale reproduzirmos.

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Sobre as possibilidades hermenêuticas deste artigo, no que concerne à aplicação da penalidade tributária, vale ressaltar as palavras de João Carlos de Lima Junior, que ao tratar de multas tributárias, já percebe sua influência quanto a proporcionalidade ao analisar o mencionado artigo, especificamente o inciso IV.

Na primeira parte, a determinação diz respeito à dúvida quanto à natureza da penalidade cabível, ou seja, se o julgador está inseguro com relação à qual penalidade deve aplicar, dentre as previstas na legislação, deverá aplicar a menos severa; já na segunda parte do inciso tratado, ao aplicador é determinado graduar a sanção em favor do contribuinte, caso não esteja convencido de qual graduação deve aplicar. Percebe-se aqui, além dos casos de pura interpretação legal, também o intérprete deve ir aos fatos, constatar a dúvida sobre qual norma aplicar, para então voltar à lei escolhida; trata-se de trabalho de hermenêutica, mas afeito à aplicação.²¹⁸

Naturalmente, vale demarcar que as normas que determinam a exigência de uma sanção tributária, *in casu*, multas tributárias, de qualquer tipo, seguem vinculadas ao mesmo ente competente para exercer a tributação, como não poderia ser diferente, em termos lógicos jurídicos.

Assim, o Estado-tributante (representado pelo Municípios, Estados e Distrito Federal, bem como a União) por exercer a criação e a cobrança de tributos, também possui capacidade jurídica e teleológica para instituir, impor e cobrar as sanções tributárias.

Tal consideração obviamente vincula cada competência dentro do pacto federativo, ou seja, em cada esfera, quais sejam, Federal, Estadual (e DF) ou

²¹⁸ LIMA JUNIOR, João Carlos de. *Interpretação e Aplicação de Multas de Ofício, de Ofício Qualificada, de Ofício Agravada e Isolada*. São Paulo: Noeses, 2018, p. 82.

Municipal é que possui a capacidade de impor sanções tributárias relacionadas ao seu campo específico de delimitação de exercício da capacidade de tributar, nos termos traçados pela Constituição.

Em versos preliminares, para avançar no escopo que pretende o presente trabalho, é preciso descrever que as multas, que nada mais são do que sanções pecuniárias, que decorrem da inobservância da obrigação tributária, que, nos termos da realidade legislativa, seja pela ausência de pagamento de tributo – exigido pela ocorrência do fato gerador ou imponível – ou pela descumprimento de prestações positivas ou negativas (ou também descrita pela doutrina como deveres instrumentais), que possuem o escopo de atender a fiscalização ou arrecadação.²¹⁹

Em outros termos, vale utilizar novamente dos signos veiculados por Gustavo Masina ao dizer

No campo tributário [...] as normas primárias são regras que impõem uma obrigação tributária principal relativa ao pagamento de um tributo ou ao cumprimento de uma obrigação acessória (dever instrumental). Isso faz com que as regras de sanção tributárias apresentem em suas hipóteses a descrição de ilícitos equivalentes ao descumprimento de uma obrigação tributária e em seus consequentes tipos variados de sanções (sanções penais ou sanções administrativo-tributárias).²²⁰

As sanções tributárias, por se encontrarem dentro do sistema tributário, sujeitam-se aos mesmos princípios, como também às regras dispostas no sistema que as estipulam, repita-se, sempre adequando seu fundamento de validade em norma disposta no sistema tributário, de maneira hierárquica, que, conforme já traçado nos capítulos anteriores, no caso brasileiro, tem como orientação suprema a Constituição Federal de 1988 – ápice do regramento jurídico.

Outrossim, na concretização das normas constitucionais, notadamente, qual seja, com a influência dos princípios jurídicos, é preciso harmonizar a necessidade de instituição de sanção tributária, considerando que a sanção, sob um dos aspectos possíveis, “é expediente por meio do qual se busca, em um sistema normativo,

²¹⁹ Vide artigo 113 do Código Tributário Nacional brasileiro.

²²⁰ MASINA, Gustavo. *Sanções Tributárias definição e limites*. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 93.

salvaguardar a lei da erosão das ações contrárias”²²¹, em outras palavras, as sanções tributárias são necessárias ao Direito Tributário, e por que não, ao Direito.

Por outro lado, o Direito possui o compromisso com os princípios jurídicos, assegurando as finalidades juridicamente desejadas, quais sejam, os direitos fundamentais aqui elencados como essenciais ao Estado Democrático de Direito.

Nesta ideia, Helenilson Cunha destaca as linhas de Sacha Calmon Navarro Coêlho ao dizer

Sacha Calmon Navarro Coêlho cogita limites qualitativos (quais os tipos de sanções possíveis) e quantitativos (até que ponto pode o sujeito passivo tributário ser responsabilizado pelo descumprimento do dever tributário).

Quanto aos limites qualitativos, segundo aquele autor, as sanções fiscais somente podem ser pecuniárias (multas), nunca privativas de liberdade ou privativas de direitos, notadamente no Brasil, onde a Constituição Federal (art. 5º, XXII). Todos os direitos, direta ou indiretamente, relativos à defesa do sujeito passivo perante o Estado (ampla defesa, contraditório, legalidade, tipicidade, motivação) também se situam entre os limites qualitativos.

No que tange aos limites quantitativos, Sacha Calmon entende que as multas tributárias não podem chegar ao perdimento ou ao confisco de bens. Afirma ainda que o confisco é genericamente vedado pela Constituição Federal brasileira, somente sendo admitido nos casos expressamente autorizados pelo constituinte e pelo legislador complementar, a saber, nas hipóteses de danos causados ao Erário, enriquecimento ilícito no exercício do cargo, função ou empresa na Administração Pública e utilização de terra própria para cultivo de ervas alucinógenas. Concluir aquele autor que uma multa excessiva ultrapassando o razoável, para dissuadir ações ilícitas e para punir os transgressores, caracteriza forma indireta de burlar o dispositivo constitucional que veda o confisco. Assim sendo, Sacha Calmon prevê duas formas para evitar as multas escorchantes: uma legislativa, mediante uma norma geral limitando a ação dos legisladores ordinários, quando do estabelecimento das multas tributárias, e uma jurisprudencial, através de súmulas jurisprudenciais que constituiriam *standarts* restritivos e norteadores da ação do legislador ordinário.²²²

Como se vê o princípio do não confisco estipulado constitucionalmente apresenta uma sinergia com o princípio da proporcionalidade, especialmente na definição jurisprudencial, conforme prevê Sacha Calmon no texto acima. O STF, como corte constitucional, vem se atendendo a necessidade de criar os “*standarts*”.

²²¹ BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma jurídica*. Tradução Ariani Bueno Sudatti e Fernando Pavan Batista; apresentação Alaôr Caffé Alves. 6 ed. São Paulo: Edipro, 2016, p. 151.

²²² PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da proporcionalidade e o direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 132-133.

Tanto que, conforme se verifica de casos como admissão da Repercussão Geral no RE 606010 PR²²³, o qual se discute acerca da constitucionalidade do dispositivo legal que possibilita a exigência por multa na obrigação acessória nominada Declaração de Débitos e Créditos Federal DCTF. Vale transcrever as razões do relator Ministro Marco Aurélio, que se relaciona exatamente com o tema em apreço:

Conforme consignado, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região assentou a constitucionalidade de dispositivo legal a autorizar a exigência de multa por ausência ou atraso na entrega de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, apurada mediante percentual a incidir, mês a mês, sobre os valores dos tributos a serem informados. Considerado o universo de contribuintes sujeitos ao aludido dever instrumental, o tema revela-se passível de repercutir em inúmeras relações jurídicas.

A par desse aspecto, está em jogo possível violação aos princípios constitucionais da vedação ao confisco tributário, da capacidade contributiva, da proporcionalidade e da razoabilidade. Incumbe ao Supremo, como guarda maior da Carta da República, emitir entendimento sobre a matéria (destaques nossos)

Também o STF reconheceu a repercussão geral no RE 796.939 RS interposto pela União, que trata das multas previstas no artigo 74, parágrafos 15º e 17º, da Lei nº 9.430, de 1996, aplicáveis quando do indeferimento dos pedidos de ressarcimento e compensação perante à Fazenda Nacional. Vale destacar os termos do acórdão recorrido, proferido pela Segunda Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região.

“MANDADO DE SEGURANÇA. MULTAS PREVISTAS NO ART. 74, §§ 15 E 17, DA LEI 9.430, DE 1996. INDEFERIMENTO ADMINISTRATIVO DE PEDIDOS DE RESSARCIMENTO, RESTITUIÇÃO OU COMPENSAÇÃO. NÃO CONSTATADA A MÁ-FÉ DO CONTRIBUINTE. AFRONTA AO ARTIGO 5º, INCISO XXXIV, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. **PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE**. Nos casos em que não há evidência de que o contribuinte tenha agido de má-fé, constata-se que as penalidades dos parágrafos 15 e 17 do art. 74 da Lei 9.430, de 1996, conflitam com o disposto no artigo 5º, inciso XXXIV, alínea ‘a’ da Constituição Federal, uma vez que tendem a inibir a iniciativa dos contribuintes de buscarem junto ao Fisco a cobrança de valores indevidamente recolhidos, **afrontando também o princípio da proporcionalidade**” (destaques nossos)

²²³ RE 606010 RG / PR – PARANÁ, REPERCUSSÃO GERAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO
Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Julgamento: 10/12/2015, Órgão Julgador: Tribunal Pleno - meio eletrônico.

Tanto neste caso, quanto no anterior fica patente a necessidade de utilização do princípio da proporcionalidade para se atingir a compatibilização do Direito aplicável em espécie, combinado com as palavras de Helenilson Cunha Pontes ao dizer que “a vedação constitucional à utilização do tributo com efeito de confisco representa, de fato, um limite à previsão e imposição de sanções tributárias”.²²⁴

Sobre o caso tratado no RE 796.939 RS acima indicado, vale reproduzir as razões do Ministério Público Federal, representado pela Procuradoria-Geral da República e seu Procurador-Geral, que ao emitir seu parecer sobre multas tributárias e o caso, assinalou

Tal como posta, a sanção tributária em estudo fere também o **princípio da proporcionalidade**, tendo em vista que sucumbe às três premissas essenciais do preceito (adequação, necessidade e proporcionalidade *strictu sensu*) quando confrontada ao fim de conferir maior eficiência à análise dos pedidos de compensação.

O pressuposto da adequação resta caracterizado quando o meio utilizado é adequado para alcançar a finalidade pretendida. Aqui, poderia concluir-se que, não obstante acarrete redução no número de pedidos de compensação feitos pelos contribuintes, a penalidade não se mostra adequada, tendo em vista que não se pode adotar a visão simplista de que um menor número de pedidos tornaria mais eficiente o processo de compensação como um todo e também porque tal sanção não promove maior celeridade ao procedimento fiscal.

A necessidade, por sua vez, evidencia-se quando inexistentes outros meios alternativos que possam promover o pretendido com menos restrição aos direitos fundamentais envolvidos. Por este prisma, a multa em foco não atende ao preceito, uma vez que outras providências poderiam tornar eficientes as operações de compensação sem afetar tão gravemente outras garantias dos contribuintes.

Entende-se, de outro lado, atendida a proporcionalidade em sentido estrito quando se realiza o fim almejado com a ponderação mais equilibrada dos valores envolvidos. Neste item também esbarra a norma em questão, considerando-se que, com a intenção de atribuir maior eficiência aos pedidos de compensação, afrontou-se o núcleo essencial de diversos direitos fundamentais dos contribuintes.

A penalidade em análise não se revela, portanto, (i) a mais adequada à promoção da celeridade do procedimento administrativo fiscal; (ii) necessária, já que há outras medidas viáveis e menos lesivas aos contribuintes para a obtenção da finalidade almejada; e (iii) proporcional em sentido estrito, uma vez que impõe um grave ônus aos contribuintes ao desestimular a proposição de pedidos de ressarcimento de crédito tributário e de declaração de compensação.

²²⁴ PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da proporcionalidade e o direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 133. Embora destaque o autor que tal posição não é uníssona, conforme posição de Hugo de Brito Machado em *Curso de Direito Tributário*. 16 ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 392: “A pena pecuniária, para ser eficaz, deve implicar em sacrifício para quem a suporta. Não está sujeita ao limite do art. 150, inciso IV, da Constituição Federal, que veda a tributação confiscatória.

Por fim, destaque-se que a Constituição Federal veda a utilização de tributos com efeito de confisco, estendendo-se tal proibição às multas fiscais. Na hipótese, a incidência da multa aos pedidos de compensação não homologados acarreta efeitos confiscatórios em razão justamente da desproporcionalidade evidenciada.

Neste raciocínio é preciso considerar a harmonização das necessidades de sustento do Estado, especialmente no que concerne à tributação, mas com atenção as normas jurídicas tidas como princípios, em especial destaque a possibilidade de empobrecer o indivíduo injustamente, como principal atenção ao princípio da vedação ao confisco.

Vale destacar que as limitações ao poder de tributar também produzem os seus efeitos às sanções tributárias, conforme já decidiu o STF, o que, obviamente se trata de decorrência lógica, ora, se está a se tratar de uma sanção tributária, dentro do sistema tributário, obviamente todo elemento do sistema deve participar da mesma regulação e ordem deste sistema, no caso, o sistema jurídico tributário brasileiro.

Em epítome, a aplicação da sanção tributária deve sempre ser analisada em atenção ao princípio da proporcionalidade, especialmente em atenção aos critérios de consonância de seus aspectos ou subprincípios que impedem multas aviltantes, sobretudo quanto a adequação, que impede meios inadequados de incidência e cobrança de multas excessivas, bem como da necessidade parametrizando com a realidade do sistema tributário, já considerando os posicionamentos jurisprudenciais, além da conformação aos princípios constitucionais que estipulam os direitos fundamentais do contribuinte, em suma, conformando e harmonizando a relação tributária na cobrança da multa, sob pena de restar inócua a cobrança.

5.2 Do adquirente de mercadorias de vendedor considerado inidôneo do indeferimento do crédito e responsabilidade do pagamento do ICMS

Como se sabe, na busca da ocorrência do fato tributário capaz de fazer nascer a regra de cobrança, no procedimento investigatório de fiscalização, a Administração Tributária deve pautar seu trabalho sempre nos termos da Constituição (em sentido amplo, vide regras, princípios e enunciados), já que esta é que garante a sua legitimidade.

A fiscalização é realizada em face do contribuinte ou mesmo do responsável, considerando as disposições do CTN as quais assinalam que o sujeito passivo da obrigação pecuniária tanto pode ser o contribuinte, quanto o responsável, este quando sua obrigação decorra expressamente de lei²²⁵.

Vale dizer, nos termos da legislação do Estado de São Paulo, especialmente do Regulamento do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – RICMS, aprovado pelo Decreto nº 45.490, de 30 de novembro de 2011, são previstas diversas hipóteses de retirada eficácia da inscrição, conforme dispõe o artigo 20 daquele decreto estadual²²⁶.

Em apertada síntese, verificada a existência de atos ilícitos que tenham repercussão no âmbito tributário, notadamente de práticas sonegatórias que importem em frequente falta de recolhimento do ICMS, o Fisco Estadual bandeirante retira a eficácia da inscrição estadual do contribuinte faltoso.

Até este momento não nos parece que há algo a reprimir, pelo contrário, merece aplausos a Administração Tributária Estadual paulista, considerando que a retirada de agente tumultuador do domínio econômico é medida que atende a primazia da Justiça Fiscal²²⁷, pois sua manutenção como “*player*” muito provavelmente causará

²²⁵ Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966).

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

²²⁶ Artigo 20 - A eficácia da inscrição poderá ser cassada ou suspensa a qualquer momento nas seguintes situações:

I - inatividade do estabelecimento para o qual foi obtida a inscrição;

II - prática de atos ilícitos que tenham repercussão no âmbito tributário;

III - identificação incorreta, falta ou recusa de identificação dos controladores e/ou beneficiários de empresas de investimento sediadas no exterior, que figurem no quadro societário ou acionário de empresa envolvida em ilícitos fiscais;

IV - inadimplência fraudulenta;

V - práticas sonegatórias que levem ao desequilíbrio concorrencial;

VI - falta de prestação de garantia ao cumprimento das obrigações tributárias, quando exigida nos termos do artigo 18;

VII - outras hipóteses previstas em regulamento.

²²⁷ Conforme obra TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional e Financeiro e Tributário. Valores e princípios constitucionais tributários*. 2 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 120 “A reflexão sobre justiça fiscal era muito pobre até o advento da obra de Rawls, como, de resto, acontecia também no domínio da teoria geral da justiça. [...] A justiça fiscal é uma das possibilidades mais concretas da justiça política. Sendo a justiça que se atualiza por intermédio do Fisco, tem sua problemática

diversos transtornos para o sistema, prejudicando não só a arrecadação, como o equilíbrio concorrencial.

Entretanto, superados os trâmites administrativos de retirada da eficácia da inscrição estadual do contribuinte nocivo, a Administração Tributária, utilizando-se de sua base de dados, especialmente de notas fiscais eletrônicas referentes a aquisição de mercadorias comercializadas pelo agente expulso do sistema, inaugura novo procedimento em face do contribuinte que por alguma vez adquiriu mercadorias daquele que teve seu cadastro cancelado perante o Fisco Estadual.

Este procedimento tem início com a confecção de Ordem de Serviço Fiscal expedida contra o adquirente da mercadoria, notificando-o, obrigatoriamente a prestar esclarecimentos sob risco de enquadrá-lo nas penas de embaraço à ação fiscalizadora.

Vale mencionar que é praxe das Autoridades Fiscais, inclusive fazer constar este enquadramento legal já na notificação fiscal, o que para nós, já parece demonstrar o tom de desproporcional, ou pior, de ameaça no tratamento do tema, ainda que a tributação tenha como pano de fundo o interesse público.

Destarte, nesta linha de investigação do fato tributário, a Administração Tributária Estadual bandeirante intima o adquirente de mercadoria para que atenda “detalhadamente” e por escrito, apresentando toda documentação que se fizer necessária e suficiente, especialmente com a resposta a certos quesitos - que não condizem a forma célere do comércio atual, inclusive, eletrônico e digital -, que possuem o escopo de comprovar a operação.

Ante a tais questionamentos, diga-se de passagem, que certamente não são possíveis de responder integralmente, não por vontade do fiscalizado, especialmente pelas regras atuais de comércio, marcadas pelo dinamismo, praticidade e ausência de burocracia, em que a velocidade é regra (aliada a numerosa quantidade de questionamentos), o contribuinte acaba por se ver em um labirinto, pior, sem saída.

Em decorrência do não atendimento integral dos questionamentos acima apontados, a Fazenda do Estado de São Paulo geralmente conclui sua empreitada constituindo auto de infração e imposição de multa contra o adquirente para cobrar

indissolúvelmente ligada à das instituições políticas e à da Constituição. [...]. A justiça tributária é termo amplo que abrange justiça orçamentária, a tributária e a financeira propriamente dita [...].”

deste o ICMS devido pelo vendedor, utilizando como fundamento legal, o artigo 11, Inciso X, do Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo (Decreto nº 45.490/2000) ²²⁸ que prevê a “solidariedade” do adquirente no cumprimento da obrigação principal.

Ainda que demonstrado que houve o correto pagamento e recebimento da mercadoria, o Fisco bandeirante tem como praxe constituir lançamento contra o adquirente de boa-fé, que terá que dispenderá esforços para afastar a exação indevidamente imposta contra ele, mesmo que não se aproveite do crédito decorrente da operação.

Vale lembrar que o tema já se encontra com diversos casos semelhantes tramitando nas cortes brasileiras, que motivou inclusive súmula sobre o tema pelo Superior Tribunal de Justiça, fato que poderia trazer segurança jurídica ao contribuinte responsabilizado, o que, infelizmente, não se verifica na prática.

Ou seja, no sistema jurídico já possui respostas a solução destes casos, considerando a Súmula do 509 do STJ que reconhece “509 do STJ: “É lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda.” Em outras palavras, conforme já demonstrado anteriormente há nítido entendimento jurisprudencial capaz de orientar os demais casos como este.

Dessa forma, o caso em exame o Fisco Bandeirante impõe ônus demasiadamente custoso, excessivo e descabido ao adquirente, considerando a realidade do comércio atual, como também, acaba por violar os mandamentos do princípio da proporcionalidade.

A constatação que o contribuinte empreende riqueza para atendimento da Administração Tributária – o que pode ser aplicável ao responsável – , já foi também objeto de conclusão de diversos trabalhos²²⁹, os quais destaca-se a análise de Thais

²²⁸ CAPÍTULO II DO RESPONSÁVEL

Artigo 11 - São responsáveis pelo pagamento do imposto devido (Lei 6.374/89, arts.8.º, inciso XXV e § 14, e 9.º, os dois primeiros na redação da Lei 10.619/00, art. 2.º, I, e o último com alteração da Lei 10.619/00, art. 1.º, VI):(...)

XI - solidariamente, as pessoas que tiverem interesse comum na situação que tiver dado origem à obrigação principal;

²²⁹ Conforme menciona Thais Helena Morando em *A natureza jurídica da obrigação tributária acessória e os princípios constitucionais informadores*. (Tese) Doutorado em Direito. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010, ao elaborar uma tabela, que elenca neste sentido os seguintes autores: Fábio Fanucchi, Arnaldo Borges, Ives Gandra da Silva Martins e Paulo Souto Maior Borges.

Helena Morando²³⁰, que dedicou estudo detido sobre a natureza jurídica da obrigação acessória tributária, a qual também se inclui o dever de “atender fiscalização do ente fazendário”, reconhecendo, dessa forma, seu conteúdo patrimonial.

Ou seja, a criação de um processo administrativo em face do contribuinte (ou responsável) antes de mais nada, deverá iniciar com uma responsável justificação fática e jurídica, além de levar em consideração os custos deles decorrentes e os seus potenciais efeitos, sob pena de aquelas restrições configurarem verdadeiras violações aos princípios que se sujeitam a atividade estatal tributária.

Até porque, a criação de uma demanda infundada contra o contribuinte ou responsável, repita-se, não só irá indevidamente penalizá-lo, já que precisará subsidiar e patrocinar esforços para se eximir da cobrança indevida, mas, posteriormente, impactará em toda a sociedade, considerando os custos da movimentação da máquina estatal, ressalte-se, que não são poucos.

E não termina por aí, reforce-se, eis que caso a disputa alcance a via judicial, leia-se, a criação de exação indevida (que não se sustenta juridicamente) imporá à sociedade novo custo, por conta do ônus da sucumbência que o Erário terá que pagar, nos termos das regras processuais brasileiras.

Ou seja, não se pode sob a justificativa da praticabilidade, criar expedientes sem o respaldo da realidade fática e jurídica que se examina, em consonância com o Direito em atenção à Carta Política, sob pena de ser constatado “vícios da discricionariedade, ou seja, mau uso ou abuso da faculdade administrativa” como lembra Diogo de Figueiredo Moreira Neto²³¹.

Dessa forma, considerando os primados essenciais da relação tributária entre o fisco e o contribuinte, seja pela realidade comercial atual, não nos parece que a maneira que o Fisco Bandeirante trata este tema guarda consonância com o correto enquadramento jurídico constitucional, especialmente ao princípio da proporcionalidade.

Em outras palavras, não existe o cenário de contratação e compra que o Fisco bandeirante ainda exige do adquirente de mercadoria, conforme se viu nos

²³⁰ *Ibidem*.

²³¹ Ricardo Lobo Torres ao comentar a moralidade administrativa (2014, p. 19) cita Diogo de Figueiredo Moreira Neto em “Moralidade Administrativa; do Conceito à Efetivação. Revista de Direito Administrativo 190:10 e 11, 1992.

questionamentos presentes na notificação fiscal que ensejou a cobrança fiscal. Não é possível imaginar no mundo atual em que o comprador se desloque para o estabelecimento do vendedor para confirmar onde se localiza sua sede – mesmo porque muitas das empresas atualmente são virtuais e utilizam a prática de estoque em poder de terceiros –. Tampouco há de imaginar que o comprador saiba o nome completo, RG, CPF, endereço residencial e a ocupação profissional exercida na empresa vendedora.

Aqui vale relembrar algumas conclusões alcançadas por Hugo de Brito Machado Segundo ²³² ao afirmar categoricamente que não se pode admitir esquecer dos fatos sobre os quais irão incidir o Direito, reforçando a ideia de zelo por esta “premissa óbvia”, reconhecendo que “o próprio Direito torna-se uma ideia vazia se não houver algum zelo na identificação e na determinação dos fatos sobre os quais suas disposições devem ser aplicadas”²³³, donde podemos ir além para concluir que os fatos investigados pela Administração Tributária em suas questões, não existem na realidade que se apresenta atualmente, criando ônus ao contribuinte impossível de se desincumbir.

Em linhas claras, a realidade dos fatos imaginada pelo Fisco bandeirante não se verifica na prática, tampouco se o adquirente terceirize o seu fornecimento de matéria-prima ou demais mercadorias para realização de seus objetivos sociais, demonstrando que as exigências fiscais impostas ao adquirente não guardam relação com o primado constitucional do poder de tributar, que impedem os abusos contra o contribuinte (ou responsável) de maneira desproporcional, conforme acima destacado nos tópicos anteriores.

Ainda nesta investigação, vale adicionar a necessidade da moralidade administrativa, nos termos dos ensinamentos trazidos por Ricardo Lobo Torres²³⁴, ao explicar que “ocorre vício da moralidade administrativa quando o agente público praticar ato administrativo (contrato administrativo ou ato administrativo) fundando-se em motivo: a) inexistente; b) insuficiente; c) inadequado; d) incompatível; e e)

²³² MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *O direito e sua ciência: uma introdução à epistemologia jurídica*. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 94.

²³³ *Ibidem*, p. 94

²³⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Valores e Princípios Constitucionais Tributários*. 2 ed. Revista e atualizada. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 19.

desproporcional”. Adicionalmente, não somente todos em conjunto, mas um só já seria suficiente para violação da moralidade.

E pior, ao constituir auto de infração “por solidariedade” ao contribuinte adquirente, constata-se ainda mais a indevida postura fiscal no caso concreto, especialmente ao impor-lhe ônus impróprio, já que terá que dispender esforços no patrocínio de defesa para anular a maculada tributação, postura que não é admitida pelo Direito Tributário, repita-se, que tem a finalidade de proteger o contribuinte.

Vale acrescentar que o adquirente não tem a função de fiscalizar o vendedor, ainda mais na realidade comercial que já destacada, sendo certo, conforme disposto no artigo 78 do Código Tributário Nacional²³⁵, que o poder de polícia é de competência da Administração Tributária, impossível, portanto, ser transferida ao contribuinte.

Portanto, por todos os ângulos que se analise a questão, a conclusão é única, ou seja, o Fisco bandeirante no trato do caso de aquisição de mercadoria vendida por contribuinte que perdeu sua eficácia na inscrição estadual, acaba por criar e impor ônus demasiadamente desproporcional ao adquirente, especialmente em análise as práticas comerciais hodiernas, e mais, notadamente por violar os mandamentos do princípio da proporcionalidade, princípio este que serve ao contribuinte contra os arbítrios da tributação ilegal.

Em outras palavras, a exigência do fisco bandeirante conflita em tese com o princípio da proporcionalidade aplicado ao exercício da tributação, desrespeitando a adequação do meio eleito no processo fiscalizatório, que impede meios inadequados, bem como da necessidade da cobrança tributária judicial considerando a realidade jurídica deste tema vide posicionamentos jurisprudenciais. Por fim, não respeita a conformação dos princípios constitucionais, ferindo o primado em exame, ensejando energia, porque não dizer custos inócuos tanto do fisco, quanto do contribuinte.

²³⁵ “Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.”

5.3 Da Transparência Fiscal

Um outro ponto de importante conexão entre a aplicação do princípio da proporcionalidade e o direito tributário pode ser visualizado nos recentes movimentos internacionais de declaração voluntária.

No Brasil, tal assunto foi tema da Lei nº 13.254/2016 (Rerct – Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária), bem como com relação às Instruções normativas 1.680 e 1.681 de 2016, que introduziram no ordenamento jurídico brasileiro as obrigações acessórias do CRS (*Common Reporting Standard*) e CDC (*Country by Country Report*).

Tais fontes normativas possuem um único e contundente objetivo: propiciar um volume de informações ainda maiores ao fisco nacional. Contudo, questiona-se se seria a contrapartida efetuada de forma semelhante? Teria o contribuinte acesso célere, efetivo e em tempo real para tomar ciência de suas informações e inclusive requisitar alterações nos sistemas fiscais?

De outra forma, questiona-se como ficam os direitos de sigilo e privacidade destes contribuintes que se viram obrigados a declarar determinados volumes de bens sem que houvesse uma segurança legal efetiva para se oportunizar tais declarações.

Vale destacar que a questão de sigilo fiscal também não é recente, lembra Alexandre de Moraes a história de que em 1824, Lorde Chatam foi ao Parlamento Inglês e exclamou que “o homem mais pobre desafia em sua casa todas as forças da Coroa, sua cabana pode ser frágil, o teto pode tremer, o vento pode soprar entre as portas mal ajustadas, a tormenta pode nela penetrar, mas o Rei da Inglaterra não pode nela entrar”²³⁶.

A título de exemplo, quanto a lei do Rerct, foi nítida a celeuma jurídica a respeito da opção em se declarar o “filme” ou a “foto” dos recursos em determinada data.

²³⁶ MORAES, Alexandre. *Direito Constitucional*. São Paulo: Atlas, 2007, p. 49.

Ainda, vale lembrar que, consubstanciado em decisão do STF²³⁷, o fisco nacional possui acesso direito às informações bancárias de todos os contribuintes brasileiros, sem prévia autorização pelo Poder Judiciário. Com as novas obrigações e troca de informações, tal aparelhamento ao fisco acaba por gerar um peso desproporcional no “jogo tributário”, sendo concedido amplo acesso a um e apenas um módico direito de defesa ao outro.

A proteção do contribuinte e os limites da fiscalização tributária é questão que mereceu trabalhos em outras oportunidades²³⁸. Neste aspecto insta mencionarmos aqui os alertas de Norberto Bobbio que sustenta

Não se trata de saber quais e quantos esses direitos, qual é a sua natureza e seu fundamento, se são direitos naturais ou históricos, absolutos ou relativos, mas sim qual é o modo mais seguro para garanti-los, para impedir que, apesar das solenes declarações, eles sejam continuamente violados²³⁹.

No caso brasileiro, o Supremo Tribunal Federal inclusive assegurou que os poderes de fiscalização exigem respeito aos direitos e garantias individuais constitucionalmente protegidos, como é o caso do sigilo²⁴⁰.

Atento a tais realidades, Luis Eduardo Schoueri critica com veemência, a falta de observância da proporcionalidade, no cenário nacional, tanto no que diz respeito aos dados bancários dos cidadãos, quanto as novas obrigações a respeito da troca automática de informações:

Um exemplo de violação da proporcionalidade é fornecido pela atual legislação aplicada pelo Art. 6º da Lei Complementar nº 105/01, ao conceder o poder das autoridades fiscais dos Municípios, dos Estados e da União, de examinarem as informações bancárias do contribuinte durante uma avaliação tributária. Não há mais nenhum requisito para tal violação ao sigilo bancário. O mero acontecimento

²³⁷ STF, ADI 2390/2016.

²³⁸ Neste sentido. LOZANO, Ana Maria Juan. *La Inspección de la hacienda ante la constitucion*. Madrid: Macial Pons, 1993, p. 35. “*El primero de ellos atenderá a legitimar o no el establecimiento por parte del legislador de aquellas potestades cuyo ejercicio pueda suponer una fricción de mayor o menor intensidad con otros bienes constitucionalmente protegidos.*”

e SANTAMARIA, Baldassarre. *La ispezioni tributarie*. Milão: Giuffrè, 2000, p.15. “*(...) La libertà personale consiste nel diritto di disporre liberamente della própria persona e si estrinseca nel potere di disporre non solo senza coercizioni, ma anche senza obblighi che sottopongano, anche mediante una menomazione della libertà morale, all'altrui potere*”;

²³⁹ BOBBIO, Norberto. *A era dos direitos*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, p. 25.

²⁴⁰ STF, HC nº 93.050/RJ, 2ª Turma, Relator Ministro Celso de Mello, Dje 142, de 1º.8.2008, p. 700.

da imposição fiscal é suficiente para que a autoridade fiscal restrinja o direito dos devedores ao sigilo bancário, a seu próprio critério. [...] O contribuinte está agora sobrecarregado com múltiplas obrigações, e o Estado equipou-se com vários registros e bancos de dados, sem mais preocupação com a transparência das informações nele incluídas. A construção de tais bases de dados ocorreu às custas da esfera privada dos indivíduos, sob múltiplos discursos, sendo a necessidade de medidas anti abuso atualmente o argumento mais frequente. A transparência do Estado, por outro lado, foi rejeitada por motivos inaceitáveis, sujeita à conveniência das autoridades do Estado.²⁴¹

Como pode ser visualizado nas contundentes palavras do acima mencionado autor, compreende-se que o futuro relacionado com as trocas de informações e os embates entre fisco e contribuinte, principalmente na área judicial, serão campo fértil para a análise da aplicação da proporcionalidade em matéria fiscal no cenário nacional, considerando que não se mostra adequada, já que o fisco dispõe de outros meios que não violem os direitos fundamentais do contribuinte. Também, não se alinha necessário, já que penaliza demasiadamente o contribuinte com a invasão do seu direito à sigilo, motivo que não se conforma com os princípios constitucionais, ou seja, não se subsumindo, desta feita, ao primado do princípio da proporcionalidade.

²⁴¹ SCHOUERI, Luis Eduardo. GALENDI JUNIOR, Tícaro Andre. Human Rights and Taxation: due process of law and transparency under the Brazilian Constitution. *In Derecho Tributario y Derechos Humanos "Dialogo em México y el Mundo"*. Cidade de México: Ruiz Jiménez editores, 2016, p. 395. Livre tradução nossa, no original consta: "An example of violation of proportionality is provided by the current applicable legislation. Art. 6 of Complementary Law nº 105/01 grants the power of tax authorities of Municipalities, States and the Union, to exam bank information of the taxpayer during a tax assesment. There is no further requirement for such violation to bank secrecy. The mere evento f a tax assesment is enough for the tax authority to restrict the taxpayers' right to bank secrecy, upon its own discretion. [...] The taxpayer is now burdened with multiple obligations, and the State has equipped itself with several records and databases, withiut further concern with respect to the transparency of information included therein. The construction os fsuch databases came at the expense od the individuals' private sphere, under multiple speeches, being the need for anti-abuse measures currently the most frequent argument. State trasnparency, on the other hand, has been rejected under unacceptable reasons, subject to the convenience of the State authorities."

6 CONCLUSÃO

O Direito, dentre outras definições, é um instrumento de limite do poder, que se apresenta necessário para ordenar a vida em sociedade, regulando e garantindo a convivência social. O Direito Tributário por sua vez, é parte deste fenômeno, que relaciona o contribuinte e o fisco.

Conforme explicitado na introdução, a presente pesquisa objetivou averiguar se a cobrança do crédito tributário no sistema jurídico brasileiro se alinha aos mandamentos ou ditames que a Constituição Federal conferiu ao sistema jurídico brasileiro. Mais especificamente ao âmbito nacional tributário, identificar e averiguar sobre a aplicação das normas especiais reconhecidas como princípios jurídicos, em particular, do princípio da proporcionalidade. Antes de caminharmos para a análise das cobranças tributárias que não se alinham com o primado do princípio da proporcionalidade, ainda foi necessário percorrermos a conceituação da origem do crédito tributário, que, oriundo da obrigação tributária, e, portanto, da lei, para demonstrarmos a particularidade da obrigação em relação aos outros ramos da Ciência do Direito.

Para tanto foi preciso conceber a conjectura do sistema jurídico brasileiro, com o reconhecimento de um Direito Tributário nacional que se forma e desenvolve comandado pela Carta maior, documento jurídico mais importante, seja no caráter formal ou mesmo material, que, revela-se como base para a descrição pretendida.

Nesse esteio, relevante retomar que o trabalho se desenvolveu no âmbito da Ciência do Direito, que possui linguagem própria – descritiva –, que por sua vez se debruça na linguagem do Direito, que é prescritiva.

A escolha do princípio da proporcionalidade como objeto da presente pesquisa, se deu em razão da pretensão de demonstrar a sua especial relevância na cobrança do crédito tributário no sistema jurídico brasileiro; ressalte-se, que, como se viu, o princípio da proporcionalidade foi estudado em diversas nações, especialmente por sua concepção e características, as quais se relacionam ao poder estatal. Destarte, por ser a tributação um dos meios de exercício deste poder estatal, a qual possui importante interferência na liberdade do indivíduo, é que se acentua ainda mais, a importância do tema do presente estudo.

Destarte, feitas estas constatações, já no início da análise pretendida esclareceu-se que a tributação é atividade de extrema importância na concepção de um Estado e no desenvolvimento de suas atividades, orquestradas pela ação de três poderes, Executivo, Legislativo e Judiciário. Isto porque o funcionamento de um Estado é naturalmente custoso, ainda mais observadas as dimensões continentais do estado brasileiro.

Concebido juridicamente como um Estado Democrático de Direito que possui incessante preocupação de instituição e exercício das potencialidades de seus indivíduos ou cidadãos, no estado brasileiro, a tributação tem grande e relevância e seriedade. O estado é o “protagonista” – essencialmente dentro dos novos contornos que o fenômeno da globalização impõe, acelerado pela tecnologia digital – fato que se confirma porque, sem a presença do Estado, estar-se-ia em um ambiente de incomensurável insegurança, seja física ou mesmo patrimonial, em que somente a força seria a regra. Por isso, reiteradamente se demonstra relevante a sua estruturação como Estado Democrático de Direito (pautado pela Constituição Federal de 1988), e conseqüentemente da tributação que o financia regularmente (e que à Constituição se submete, como visto).

Destarte, ainda que essencialmente relevante a tributação para o Estado, tal atividade de cobrança de parcela de riqueza precisa encontrar um arranjo, sob pena de criar um ambiente de insegurança que contraditório aos desígnios da estipulação estatal e da almejada segurança, para que não invada indevidamente os valores necessários ao consumo em uma análise mais precária, ou impeça a formação de propriedade (capital) e o desenvolvimento de novos capitais, que é o que garante um Estado mais próspero.

Em outros termos, se não houver uma sistematização para o exercício da tributação, que obedeça uma razoável lógica, seja financeira, seja ideológica, estará se penalizando indevidamente – e de forma injusta – o contribuinte, o que, ao final acarretará no empobrecimento do próprio Estado, já que dependente deste: é o contribuinte que regulamente financia a estrutura estatal. De outra forma, uma tributação excessiva, desmedida, sem consonância com os ditames constitucionais conduzirá ao caos originário que se pretendeu eliminar com a instituição do Estado, e, mais ainda, quando da assunção do Estado Democrático de Direito – inaugurado coma promulgação da Constituição Federal de 1988, que além de um estado próspero

busca a prosperidade dos seus cidadãos. Esta deve ser uma preocupação de toda a sociedade, e, principalmente do Estado, pelos seus três poderes, e também de seus órgãos administrativos – reforce-se – pois se estaria penalizando indevidamente o contribuinte.

De um lado a cobrança indevida da tributação, dentro da realidade jurídica brasileira, enseja esforços no manejo da cobrança da tributação, e gera custos não só de patrocínio de um processo pelos órgãos de julgamento, mas também do ente responsável pelo crédito tributário, e implica ainda em possibilidade de sucumbência judicial do Estado. Como o mesmo efeito, o contribuinte também necessitará de esforços para o patrocínio de sua defesa, que, inclusive em sede de execução fiscal, poderá representar uma constrição de patrimônio, até que haja uma decisão final sobre o tema, o que consolida em um cenário em que todos perdem. De outra forma, o resultado é ainda o empobrecimento do Estado e até mesmo a fuga do prejudicado a outro Estado, já considerando o grau de desenvolvimento da globalização e a maior facilidade de movimentação dos indivíduos pelos territórios.

Conforme sustentado, o exercício da tributação deve ser realizado sob o embasamento jurídico, mas não só pelo império das leis, já que se demonstrou que esta via exclusiva não é garantia de sucesso. O Direito Tributário é ordenação, e como tal não é possível concebê-lo sem os mandamentos da Constituição Federal. Considerando a realidade jurídica sob o corte metodológico adotado nesta pesquisa, se verifica que o ordenamento jurídico prescreve normas identificadas primordialmente como princípios e regras, não ignorando a existência de outras classificações.

Denota-se a relevância da Constituição Federal como fonte orientadora do sistema jurídico brasileiro, em primeiro lugar porque ela contempla conceitos formais e materiais, inclusive normativos, representando a vontade de uma sociedade, suas ideologias políticas e a regulação social no exercício do poder. Em segundo lugar em razão de sua posição hierárquico-normativa, que, pode ser considerada sob o âmbito formal, como também material, já que todos os atos dos poderes políticos, devem agir em conformidade com a Constituição Federal. Estas são as razões pelas quais se dedicou a presente pesquisa a realizar a sua descrição: como fonte mais relevante de um sistema a Constituição tem relevância registrada na análise doutrinária, como se viu.

Da análise realizada destaca-se como vantajosa a aplicação do princípio da proporcionalidade, considerando-se a posição de vértice da Constituição Federal na interpretação do Direito, em especial do Direito Tributário, que, quando da busca da previsibilidade, demonstra-se adequada à função de orientação de novos resultados, organizando e ordenando as inúmeras relações jurídicas, que proliferam, e que podem denotar grave tensão, especialmente no âmbito tributário. Neste caminhar, tal ordenação é possível pela existência de modais deônticos, quais sejam, permitido, proibido e obrigatório, tudo para que fique estabelecido um comando claro e específico.

Em conclusão das premissas verificadas até este ponto, na presente análise, é possível afirmar que qualquer interpretação do Direito, também do Direito Tributário, deverá ter sempre como início e regresso a Constituição Federal, e nesse sentido a sua importância como vértice da aplicação do Direito. Vale pormenorizar também que, conforme foi demonstrado, o texto constitucional prevê garantia processuais e jurisdicionais para o controle de validade de textos normativos. Essa posição privilegiada da Constituição Federal para a interpretação do Direito Tributário é reconhecida doutrinária e jurisprudencialmente, como se observou. Nesse sentido, faz-se menção à ADIN nº 2.823, que conduziu o tema inclusive deixando claro a restrição do Congresso Nacional em cuidar de temas de competência tributária, nos termos do mandamento constitucional.

Em conclusão quanto a este tópico, conforme se demonstrou, insta destacar a capacidade inegável interpretativa da posição de primazia do sistema jurídico da carta constitucional.

E como a carta maior guardou especiais marcas no que concerne a tributação, não seria completa a descrição científica se não contasse com as indicações das marcas relativas as limitações ao poder de tributar. Assim, na ordenação da carta política foi necessário observar o modal deôntico das limitações do fisco no exercício da atividade tributária dispostos da Constituição Federal.

A determinação de limites para a tributação é importante baliza para o estabelecimento de um sistema tributário saudável, dentro do escopo de um Estado Democrático de Direito que, de um lado assegura o direito à propriedade privada e, de outro, prima pela segurança jurídica. O limite da tributação adotado sempre visa a proteção do contribuinte, que pode ser considerado (como afirmado pela doutrina

pátria) como centro do Direito Tributário, conforme o enfoque da busca da justiça fiscal.

No caso brasileiro, o limite da tributação é primeiramente estabelecido na Constituição Federal de 1988, que determina o cuidado em se estipular os comandos que devem ser obedecidos na criação, instituição e arrecadação de tributos, nos termos das disposições do Sistema Tributário Nacional, com diversos tipos normativos. Também não se pode esquecer que por ser a Carta Maior dogmática e analítica, há diversos outros limites da tributação estipulados em outras partes da Constituição, seja na parte da regulação da Administração Pública, como em todo o texto constitucional. Na parte tocante à Administração, vale destacar os ditames do artigo 37 da CF/88 que destaca a imprescindível observância dos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

Destarte, foi preciso laborar sobre o título específico na Constituição Federal relativo à Tributação e Orçamento, na parte do Sistema Tributário Nacional, relembrando novamente que o presente trabalho se insere na realidade tributária da Ciência do Direito.

Em exercício do comando constitucional foi demonstrado o pronunciamento do órgão guardião da Constituição, leia-se, Supremo Tribunal Federal que registrou quando do julgamento do RE 346.084-PR, o exercício das limitações ao poder de tributar estipulado no texto maior.

Quando ao exercício da jurisdição na linha de preservação das limitações ao poder de tributar foi rememorado que o judiciário tem papel fundamental no Estado Democrático de Direito, com a menção que o poder de tributar pode ser nefasto se não coibido, inclusive judicialmente.

Em outras palavras, pretendeu demonstrar que a vigilância das limitações ao poder de tributar deve ser de todos órgãos do Estado, também do Judiciário, conforme se verificou dos julgados que destacam com veemência a inviolabilidade da CF/88. Nesta altura, foi possível tratar inclusive da tripartição de poderes como medida de exercício desta limitação do poder de tributar.

Outrossim, demonstra-se que a preocupação com os limites da tributação desenfreada e injusta é antiga, consoante textos de Adam Smith, o qual concebeu quatro máximas que os “súditos” deveriam se preocupar na tributação, sob pena do

“soberano” macular a tributação e atingir desígnios diferentes do que ensejou a criação do tributo.

Já que não se revela preocupação nova, ressalte-se, que ainda é preciso ser renovada no caso brasileiro, a limitações do poder de tributar dever ser perseguida não só na instituição, mas também na cobrança (administrativa e judicial) sob pena de também ser violado as normas concernentes ao tema.

E mais uma vez, foi possível afirmar em conclusão deste tópico quando as limitações ao poder de tributar que se não atendidos, além de representar uma violação jurídica, pode representar uma violação econômica, pois empobrecerá o indivíduo e o Estado, qual seja, o Estado Democrático de Direito, em um ambiente, nesta hipótese de mau agouro, que todos perdem.

Como foi demonstrado a importância a relevância das limitações ao poder de tributar, foi necessária descrever a concepção dos direitos fundamentais, considerando que a tributação invade a liberdade do contribuinte, motivo que ensejou a necessidade de demonstrar as marcas da teoria dos Direitos Fundamentais, tema atinente ao presente estudo.

Conforme se apresentou, a teoria dos direitos fundamentais é fulcral relevância ao Direito Tributário, mormente quando a hermenêutica constitucional, oriunda das preocupações filosóficas (científicas) para que fosse registrado a concepção e orientação no campo jurídico de sua aplicação.

Neste tema, que se relaciona com o princípio da proporcionalidade, até porque os direitos fundamentais precisam coexistir dentro de um sistema jurídico de maneira harmônica, em foco o sistema tributário, sem que haja fissuras, sob pena de criar inconsistências.

Os direitos fundamentais são matéria fortemente relacionada com o Direito Tributário, especialmente se considerarmos o tributo como objeto da relação jurídica que invade temas como a propriedade e a liberdade, direitos fundamentais básicos, tudo para que a criação, como também a cobrança tributária os respeite. A limitação justifica-se porque muitos direitos fundamentais podem ter seu exercício afetado pela exigência de tributos, razão pela qual a própria Constituição Federal afasta em algumas hipóteses a possibilidade de sua instituição. Como exemplo a isenção das despesas médicas e do seguro-saúde, que não são considerados renda tributável

para efeito de Imposto sobre a Renda em detrimento do direito à saúde declarado no artigo 196 da Constituição, segundo o qual “A saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação”. Da mesma forma ocorre com as despesas com a educação, do contribuinte e seus dependentes, que não podem integrar a renda tributável, sob pena de violação do direito fundamental à educação, também constitucionalmente previsto. Na esfera ambiental a tributação tem por escopo a preservação do meio ambiente, e é utilizada para modular condutas favoráveis a esta preservação (haja vista a instituição e cobrança do Imposto Territorial Rural – ITR e as taxas de polícia). Assim também a taxação do consumo, que, ao lado da renda e do patrimônio, constitui um dos índices presuntivos de riqueza, universalmente considerados pela tributação

Em resumo, o asseguração dos direitos fundamentais e sua garantia dentro do Estado Democrático de Direito pode ser feito por meio da tributação, devendo receber especial atenção a instituição e a cobrança do tributo.

Posteriormente, antes mesmo de cuidarmos do princípio da proporcionalidade foi preciso ingressar na descrição minuciosa dos princípios e seus conceitos diferenciadores das regras, considerando a sucessória análise do princípio da proporcionalidade e sua aplicação no universo tributário. Neste tema, implicou mencionar a importância dos princípios jurídicos para aplicação do Direito, especialmente por suas funções dentro do sistema jurídico, especialmente dentro da teoria do direito contemporâneo, no contexto pós-positivista, também sobre os efeitos irradiantes da tributação e sua cobrança.

Por isso mesmo instou ser destacado que o ambiente dos princípios, considerando no presente trabalho, é o marcado pelo Estado Democrático de Direito instaurado pela Constituição Federal de 1988, com a sistematização do direito brasileiro, especialmente com a previsão de direitos fundamentais, na previsão de um conjunto de normas jurídicas, dentre as quais, se destacam os princípios jurídicos – corte metodológico escolhido neste trabalho.

Sobrelevou destacar também o cuidado em reconhecer a diferença ente texto normativo e a norma jurídica, que é construída a partir de um ou mais textos, para que pudesse ser tratado de maneira mais clara o conceito de princípio jurídico.

Antes de tratar do conceito do tipo categorizado como princípio jurídico, dentro do sistema jurídico, foi possível reconhecer que há uma dinâmica especial entre as normas jurídicas, dependendo do tipo de norma jurídica que é instada a produzir seus efeitos, o que teria como resultado variadas formas de conjugação, seja em subordinação, conexão, relação ou mesmo negação por exemplo, pois o sistema admite a existência de diversas categorias ou espécie de normas.

Dentre as que foram eleitas para o estudo em análise, destacam-se os princípios jurídicos, por se mostrarem como normas orientadoras do sistema jurídico, início ou referência de aplicação do Direito. Também no trabalho de qualificação deste tipo de norma, foi possível afirmar que estas não se referem a uma situação fatural, diferente de outros tipos de normas.

A importância do princípio jurídico é reconhecida especialmente em razão da coerência e auxílio na interpretação do Direito, na busca do atingimento da Justiça, considerando que outros tipos de normas como as regras, as quais funcionam em movimento “de tudo ou nada” não conseguem responder a todas as demandas possíveis no Direito. Sobre a dinâmica dos princípios jurídicos é reconhecido neste trabalho, a ponderação dos princípios, que mesmo preterido, nunca perde seus efeitos.

Sobre os princípios jurídicos, ressalte-se, categorias especiais de normas, eles também podem classificados como explícitos ou implícitos. Nesta classificação, é possível citar como exemplo o princípio da legalidade, no primeiro caso, e o da segurança jurídica, no segundo caso.

Ademais, considerando o aspecto valorativo da disciplina do Direito Tributário, nada mais importante a necessidade e importância dos princípios jurídicos para esta atmosfera, tanto no campo material como no processual, motivo que podemos afirmar que os princípios jurídicos são poderosos vetores interpretativos e valorativos do sistema tributário, registre-se, na criação, arrecadação e cobrança da tributação.

Assim, demonstrada a fundamental importância do princípios jurídicos para harmonização do sistema, é que se alcançou a explicitação e definição dos “princípio dos princípios” que possibilita a otimização e harmonização do sistema, em um funcionamento que permite o sopesamento do mínimo-máximo de todos os princípios envolvidos em uma situação concreta.

Assim, dentro do universo jurídico proporcionado pelo Estado Democrático de Direito, em que direitos fundamentais são reconhecidos dentro de uma organização política de poder, o princípio da proporcionalidade tem a função de organizar e harmonizar os efeitos jurídicos dos princípios postos em exame, especialmente no exercício da jurisdição, e mais, o princípio da proporcionalidade, dada sua condição e origem, na regulação do poder estatal, tem ampla e completa aplicabilidade no que concerne ao poder tributante, mormente na interpretação Direito, em consagração aos direitos fundamentais.

A sua aplicação que tem forte relação como Direito Constitucional, ou seja, na regulação do poder estatal, como podemos perceber no poder de tributar, que é uma atividade estatal vinculada, podendo servir como controle desta atividade, em casos que não se alinham com os princípios constitucionais, especialmente aos que consagram direitos fundamentais.

Assim, o princípio da proporcionalidade, antes apelidado de “proibição do excesso” é de grande aplicação ao direito público, como é o caso do Direito Tributário, especialmente na cobrança de crédito tributário que não se alinha com os mandamentos constitucionais.

O princípio da proporcionalidade, conforme demonstrado, é formado pela conjunção de três componentes essenciais, que em termos mais didáticos são nominados como adequação, necessidade e a proporcionalidade em sentido estrito (ou conformação).

Da decomposição do princípio da proporcionalidade pudemos perceber que a adequação se relaciona a uma verificação negativa, concernente a abolir meios não adequados, preterindo-se uns a outros, consideradas todas as possibilidades fáticas. Ao considerar a incidência da necessidade, a eleição do meio que impacte de forma menos intensa exige que, dentre dois meios aproximadamente adequados, seja eleito aquele que intervenha de modo menos intenso e oneroso, entre duas ou mais situações possíveis.

Já em abreviação, no que se refere à proporcionalidade em sentido estrito, seria ao mecanismo de ponderação dente as possibilidades jurídicas, com a menor diminuição de outros princípios incidentes na situação posta em exame, considerando em um sistema jurídico existem inúmeros princípios agindo no sistema.

Assim, antes as especiais características que estão presentes no princípio da proporcionalidade, se considerarmos sua origem e conexão com o constitucionalismo moderno, ante a determinação e existência dos princípios que consagram direitos fundamentais, dentro do direito público, tem-se como instrumento especial de interpretação do Direito ao caso concreto.

Portanto, uma vez explicitada a importância do princípio da proporcionalidade, pode-se concluir – dentro da concepção adotada – pelo acerto de sua aplicação ao Direito Tributário com o fim de harmonização do sistema, sendo possível verificar a produção de efeitos positivos a todos os sujeitos envolvidos na relação jurídica em que incida o princípio da proporcionalidade, em uma relação de “ganha-ganha”.

Alcançado este planalto, podemos suscitar que no exemplo da existência de uma tributação ou cobrança tributária que não respeite os comandos da Carta Maior, no que se refere as limitações ao poder de tributar, a manutenção de sua cobrança terá como resultado maléfico de criar um cenário financeiro desagradável jurídica e financeiramente para toda a sociedade.

Vale dizer que em sede de execução fiscal, é de vital importância buscar sopesar a agressividade do processo expropriatório, em atenção ao princípio da proporcionalidade, face aos novos princípios processuais do dever de cooperação de todos os sujeitos do processo, inclusive em atenção boa-fé processual, como também em reconhecimento expresso à dignidade da pessoa humana, que constitui o núcleo central dos direitos fundamentais.

Assim é que deverá o Estado tributante, como também o Estado Juiz, estar atento à necessária incidência do princípio da proporcionalidade, para que não se eternizem demandas que não possuem condições de prosperar, consoante vem se verificando nas medidas que tem sido adotadas PGFN, mas que não esgotam a discussão.

Para exemplificar e analisar a aplicação prática da proporcionalidade foram apresentados casos reconhecidos, como é o caso de análise judicial de sanções tributárias, com especial atenção Repercussão Geral no RE 606010 PR, em que se discute acerca da constitucionalidade do dispositivo legal que possibilita a exigência por multa na obrigação acessória nominada Declaração de Débitos e Créditos Federal DCTF, e que está ainda em análise.

A presente análise corrobora com a doutrina apresentada pelo STF quando do julgamento do RE 732.686-SP, que reconhece que o discurso da proporcionalidade ocupa um espaço cada vez maior para justificar as decisões de juízes e tribunais, incluindo aquela corte.

Outrossim, novamente o STF reconheceu a repercussão geral no RE 796.939 RS interposto pela União, que cuida das multas previstas no artigo 74, parágrafos 15º e 17º, da Lei nº 9.430, de 1996, aplicáveis quando do indeferimento dos pedidos de ressarcimento e compensação perante à Fazenda Nacional, ou seja, verificando que a jurisdição se coaduna com o primado da proporcionalidade, que fundamentou os casos em exame.

Novamente foi apresentado a discussão que envolve a exigência descabida de obrigações acessórias para atendimento de fiscalização tributária da lavra do Estado bandeirante, que insiste em criar demandas infundadas, ante a indevida responsabilização do adquirente de mercadorias de contribuinte posteriormente declarado inidôneo, no âmbito do ICMS, mas uma vez desrespeitando o princípio da proporcionalidade.

Por fim, corroborando com aplicação do princípio da proporcionalidade em temas tributários, demonstrou-se a conexão deste princípio à transparência fiscal, especialmente pela atual legislação aplicada pelo Art. 6º da Lei Complementar nº 105/01.

Pela análise dos casos práticos, e de seu cotejo com o referencial antes analisado, fica evidente a importância do princípio da proporcionalidade como critério de aplicação do Direito Tributário, que possibilita a concretude da dimensão constitucional, que, ao cabo, traz à tributação um modelo justo, proporcionando uma maior eficiência na relação tributária com o contribuinte.

Em conclusão, o princípio da proporcionalidade-necessidade impõe que a cobrança do crédito tributário seja mais eficiente e processualmente possível, em atenção aos critérios da adequação, da necessidade e proporcionalidade em sentido estrito, como também em subsunção aos princípios e regras orientadores de toda a fase de cobrança do crédito tributário.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABRAHAM, Marcus. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2017. (livro digital).

ADEODATO, João Maurício. *Uma teoria retórica da norma jurídica e do direito subjetivo*. São Paulo: Noeses, 2011.

AGRA, Walber de Moura. *Curso de direito constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

AIMA, Kristina. A European Tax Ombudsman. *In Legal Remedies in European Tax Law*. Coord. Pasquale Pistone. Amsterdam: IBFD, 2009.

ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. 5 ed. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2006.

ÁLVARO DE OLIVERIA, Carlos Alberto. *O Formalismo Valorativo*. Disponível em: <http://www.ufrgs.br/ppgd/doutrina/CAO_O_Formalismo-valorativo_no_confronto_com_o_Formalismo_excessivo_290808.htm>

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 2012. (livro digital).

ANDRÉS PEREZ, Maria del Rocío. *El principio de Proporcionalidad en el Procedimiento Administrativo Sancionador*. Barcelona: Bosh, 2008.

ARAUJO, Luiz Alberto David; NUNES JUNIOR, Vidal Serrano. *Curso de Direito Constitucional*. 19 ed. São Paulo: Verbatim, 2015.

ARRAGÁN, Julia. *Informática Jurídica. Enciclopedia iberoamericana de filosofía*. Madrid: Trotta, 2000.

ASSIS, Araken de. *Manual do processo de execução*. São Paulo: Revista dos tribunais, 2002.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6 ed. 14 tir. São Paulo: Malheiros, 2013.

ATALIBA, Geraldo. *República e constituição*. 3 ed. Atualizada por Rosolea Miranda Fologosi. São Paulo: Malheiros, 2011.

ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

ÁVILA, Humberto. Conteúdo, Limites e Intensidades dos Controles de Razoabilidade, de Proporcionalidade e de Excessividade das Leis. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 236, 2004.

ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios, da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2011.

BAKER, Philip. *The application of the european convention on human rights to tax matters in the United Kingdom*. Disponível em:

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao poder de tributar*. 8 ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2008.

BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo*. São Paulo: Saraiva, 2015.

BECHO, Renato Lopes. Duração razoável do processo de execução fiscal. *Revista do Tribunal Regional Federal da 3ª Região*. São Paulo. Edição nº 110, Nov/Dez, 2011.

BECHO, Renato Lopes. *Execução fiscal: análise crítica*. São Paulo: Noeses, 2018.

BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.

BECHO, Renato Lopes. *Lições de direito tributário: teoria geral e constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2011.

BECHO, Renato Lopes.. Prazos para os exequentes em execução Fiscal: Um Exemplo de Ativismo Judicial? *Sistema Tributário Nacional e a Estabilidade da Federação Brasileira*. IX Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2012.

BEDAQUE, José dos Santos. *Tutela cautelar e tutela antecipada: tutelas sumarias e de urgência (tentativa de sistematização)*. São Paulo: Malheiros, 2003.

BENTO, Milani M. *Positivismo jurídico e neoconstitucionalismo: postulados e diferenças*. Florianópolis: Empório do Direito, 2015.

BERALDO, Maria Carolina Silveira. *O comportamento dos sujeitos processuais como obstáculo à razoável duração do processo*. Coleção Direito e Processo, BUENO, Cássio Scarpinella (Coord.). São Paulo: Saraiva, 2013.

BÉZE, Patricia. *O Devido Processo Legal*. Dicionário de Princípios Jurídicos. São Paulo: Elsevier, 2010.

BITTAR, Eduardo C. B. Dignidade da pessoa humana fundamentos e critérios interpretativos. *Hermenêutica e constituição: a dignidade da pessoa humana como legado à pós-modernidade*. São Paulo: Malheiros, 2010.

BOBBIO, Norberto. *A era dos direitos*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

- BOBBIO, Norberto. *O positivismo jurídico*. São Paulo: Ícone, 2006.
- BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma jurídica*. Tradução de Ariani Bueno Sudatti e Fernando Pavan Baptista. 6 ed. São Paulo: Edipro, 2016.
- BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- BONAVIDES, Paulo. O direito à paz como direito fundamental de quinta geração. *Revista Interesse Público*, Ano VIII, n. 40, 2006, p. 15-22.
- BORGES, José Souto Maior. *Lei complementar tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.
- BRAGA, Marcelo Pupe. *Direito internacional público e privado*. São Paulo: Método, 2009.
- BRANDT, Reinhard. Immanuel Kant. *Política, Derecho y Antropología*. Cidade do México: Plaza y Valdés, 2001.
- BRASIL. Constituição Federal de 1988.
- BREUS, Thiago Lima. *Políticas públicas no estado constitucional: problemática da concretização dos direitos fundamentais pela administração pública brasileira contemporânea*. Belo Horizonte: Fórum, 2007.
- BUENO, Cássio Scarpinella. *Curso sistematizado de direito processual civil. Teoria geral do direito processual civil*. São Paulo: Saraiva, 2011.
- CAIS, Cleide Previtalli. *O processo tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.
- CALIENDO, Paulo. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2018, item 13.3 (livro digital).
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e teoria da Constituição*. 7 ed. Coimbra: Almedina, 2003.
- CARLOS, Américo Fernando Brás. *Impostos Teoria Geral*. Coimbra: Almedina, 2016.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional*. 31 ed. São Paulo: Malheiros, 2017.
- CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de direito administrativo*. Rio de Janeiro: Lumen Júris, 2010.
- CARVALHO, Aurora Tomazini. *Teoria geral do Direito*. São Paulo: Noeses, 2009.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e positivação no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2012.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Fundamentos jurídicos da incidência tributária*. São Paulo: Saraiva, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 8. PONTES DE MIRANDA. *Tratado de direito privado*. 2000, p. 53 (§ 2, 3).

CHATERJEE, Dean K. *Encyclopedia of global justice*. New York: Springer, 2011.

CINTRA, Antonio Carlos de Araújo. GRINOVER, Ada Pellegrini. DINARMARCO, Candido Rangel Dinamarco. *Teoria Geral do processo*. São Paulo: Malheiros, 2011.

CNJ. *A Justiça em Números*. Disponível em: <http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2018/09/da64a36ddee693ddf735b9ec03319e84.pdf>, acesso em 04 de maio de 2019.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 8 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

COSTA, Regina Helena. *O princípio da praticabilidade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2007.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2009.

COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2014, item 6.2.2 (livro digital)

DANTAS, Rodrigo Numeriano Dubourcq. *Direito Tributário Sancionador: Culpabilidade e Segurança Jurídica*. São Paulo: Quartier Latin, 2018.

DE CARVALHO, Aurora Tomazini. *Teoria geral do direito*. São Paulo: Noeses, 2009.

DE OLIVEIRA, Regis Fernandes. HORVATH, Estevão. TAMBASCO, Teresa Cristina Catrucci. *Manual de direito financeiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990

DEL VECCHIO, Giorgio. *Lições de Filosofia do Direito*. Tradução de Antonio José Brandão. Coimbra: s/ed., 1951.

DELGADO, José. *A ética e a boa-fé no novo Código Civil. Questões Controvertidas do Novo Código Civil*. São Paulo: Editora Método, 2003.

Dicionário Priberam da Língua Portuguesa. Online 2008-2013. Disponível em: <https://www.priberam.pt/dlpo/batel>. Acesso em 29 de julho de 2018.

DIDIER, Fredie Jr. CUNHA, Leonardo C. BRAGA, Paula S. OLIVEIRA, Rafael. *Curso de direito processual civil*. São Paulo: Método, 2012.

DIMOULIS, Dimitri. *O positivismo jurídico*. São Paulo: Método, 2006.

DINAMARCO, Candido Rangel. *A instrumentalidade do processo*. São Paulo: Malheiros, 1995.

DINAMARCO, Cândido Rangel. *Fundamentos do Processo Civil Moderno*. v. II. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

DINAMARCO, Candido Rangel. *Instituições de direito processual civil*. São Paulo: Malheiros. Vol. I, 2004.

DINIZ, Antonio Carlos; MAIA, Antonio Cavalcanti. Pós-positivismo (verbetes) *Dicionário de filosofia do direito*. Vicente de Paulo Barreto (coord.) Rio de Janeiro: Renovar, 2006

DINIZ, Maria Helena. *Compêndio de introdução à ciência do direito*. São Paulo: Saraiva, 2011.

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

DWORKIN, Ronald. *O império do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. Fato gerador da obrigação tributária. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A., 1964.

FERNANDEZ, Eusebio. El jusnaturalismo. *Enciclopedia Iberoamericana de Filosofía*. Madrid: Trotta, 2000.

FERRAZ JR. Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*. São Paulo: Atlas, 2007.

FERRAZ, Sergio. Privilégios processuais da Fazenda Pública e princípio da Isonomia. *Revista de Direito Público*, n. 53-54, São Paulo, 1980.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Direitos humanos fundamentais*. São Paulo: Saraiva, 2001.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. O Poder Constituinte. item 93 (livro digital).

FOLLONI, André. *Ciência do Direito Tributário no Brasil*. Crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges. São Paulo: Saraiva, 2013. Item 1.4.7 (livro digital).

FUCS, Ildo. *Tributo instrumento de poder*. São Paulo: Letras Jurídicas, 2011.

GADAMER, Hans Georg. *Verdade e método I: traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica*. 15 ed. Tradução de Flávio Paulo Meurer, nova revisão da tradução por Enio Paulo Giachini. Petrópolis: Vozes, 2015.

GAMA, Tácio Lacerda. *Vilém Flusser e juristas*. São Paulo: Noeses, 2009.

GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito Civil Brasileiro*. Teoria Geral das Obrigações. São Paulo: Saraiva, 2014.

GONZAGA, Alvaro de Azevedo. *Vade mecum humanístico*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação do direito*. 4 ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

GREGGI, Marco. *Human Rights and Tax Law*. Disponível em: <<http://www.dirittotributario.eu>>

GRINOVER, Ada Pellegrini. *Modernidade do direito processual brasileiro*. Revista da Faculdade de Direito. Universidade de São Paulo, v. 88, 1993.

GUERRA FILHO, Willis Santiago. *Ensaio de Teoria Constitucional*. 2 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

GUERRA FILHO, Willis Santiago. *Processo constitucional e direitos fundamentais*. 7 ed. rev. e ampl. São Paulo: SRS Editora, 2017.

GUERRA, Roberto Cordeiro. DORIGO, Stefano. Taxpayer's Rights as Human Rights During Tax Procedures. *Human Rights and Taxation in Europe and the World*. Coordenação KOFLER, Georg; MADURO, Miguel; PISTONE, Pasquale. Ed. IBDF, 2001.

HANS, Kelsen. *Teoria pura do Direito*. vol. II. 2 ed. Tradução de João Baptista Machado. Coimbra: Arménio Amado Editor, 1962.

HART, Herbert L. A. *O conceito de direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2009.

HESSE, Konrad. *A força normativa da Constituição*. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. São Paulo: Safe, 1991.

HIERRO, Liborio. Realismo jurídico. *Enciclopedia Iberoamericana de Filosofia*. Madrid: Trotta, 2000.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. *The cost of Rights*. Uk: Ed. Lightning Source, 2000.

HOLMES, Stephen. SUNSTEIN, Cass R. *The cost of rights*. Ed. Lightning Source, 2000.

HORVARTH, Estevão. *Processo Judicial* (Mesa de Debates, A). Revista de Direito Tributário (São Paulo), v. 107, 2008.

JACKSON, Vicki C.; TUSHNET, Mark (Org.). *Proportionality: new frontiers, new challenges*. Cambridge: Cambridge University Press, 2017.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Dicionário de direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2011.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Tributos em espécie. Imposto sobre grandes fortunas*. São Paulo: Elsevier, 2010.

JESUS, Isabela Bonfá de. *Manual de direito e processo tributário*. 3 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

JESUS, Isabela Bonfá de; JESUS, Fernando Bonfá de; JESUS, Ricardo Bonfá de. *Manual de direito e processo tributário*. 3 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

KOFLER, Georg; MADURO, Miguel; PISTONE, Pasquale. *Human rights and taxation in Europe and the World*. Ed. IBDF, 2001

LENZA, Pedro. *Direito constitucional esquematizado*. São Paulo: Saraiva, 2011.

LIMA JUNIOR, João Carlos de. *Interpretação e Aplicação de Multas de Ofício, de Ofício Qualificada, de Ofício Agravada e Isolada*. São Paulo: Noeses, 2018.

LINS, Robson Maia. *Controle de constitucionalidade da norma tributária. Decadência e prescrição*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

LLEDÓ, Juan A. Pérez. . Teorias críticas del derecho. *Enciclopedia Iberoamericana de Filosofía*. Madrid: Trotta, 2000.

LOZANO, Ana Maria Juan. *La Inspección de la hacienda ante la constitucion*. Madrid: Macial Pons, 1993.

LUNO, Antonio-Enrique Perez. Soberania popular y estado de derecho. *Constitucion: problemas filosóficos*. Madrid: Lael, 2003.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *O direito e sua ciência: uma introdução à epistemologia jurídica*. São Paulo: Malheiros, 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. A condenação do vencido em honorários advocatícios e a fundamentação das decisões no novo CPC. In: SOUZA JUNIOR, Antonio Carlos F. de; CUNHA, Leonardo Carneiro da. *Novo CPC e o processo tributário*. São Paulo: Foco Fiscal, 2015..

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. Embargos à execução fiscal: prazo para interposição e efeito suspensivo. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 151, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. *Introdução ao Estudo do Direito*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

MAFFESOLI, Michel. Espiral Pós-Moderna. *Revista Estética e Semiótica*. v. 6, n. 1, jan/jun, 2016. pp. 41-46. Disponível em:

<http://periodicos.unb.br/index.php/esteticaesemiotica/article/download/12055/10569/>. Acesso em 01 de maio de 2019.

MANERO, Juan Ruiz. El derecho y la justicia. Principios Jurídicos. *Enciclopedia Iberoamericana de Filosofía*. Madrid: Trotta, 2000.

MARINONI, Luiz Guilherme. ARENHART, Sérgio Cruz. *Curso de Processo Civil. Execução*. São Paulo: Revista dos Tribunais. V.3, 2008.

MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro*. São Paulo: Dialética, 2010.

MARQUES, Claudia Lima. *O diálogo das fontes como método da nova teoria geral do direito*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

MARTINS, Ana Maria Guerra. *Direito internacional dos direitos humanos*. Coimbra: Almedina, 2006.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *A ética no direito e na economia. Tributos e Direitos Fundamentais*. Coordenador: Octavio Campos Fischer. São Paulo: Dialética, 2004.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *A ética no direito e na economia. Tributos e Direitos Fundamentais*. Coordenador: Octavio Campos Fischer. São Paulo: Dialética, 2004.

MARTINS, Marcelo Guerra. *Tributação, propriedade e igualdade fiscal sob elementos de direito & economia*. São Paulo: Campus Jurídico, 2011.

MASINA, Gustavo. *Sanções Tributárias definição e limites*. São Paulo: Malheiros, 2016.

MATIAS, João Luís Nogueira et al (Comp.). *Neoconstitucionalismo e direitos fundamentais*. São Paulo: Atlas, 2009.

MAZZA, Alexandre. *Manual de direito administrativo*. São Paulo: Saraiva, 2011.

MEDAUAR, Odete. *Direito administrativo moderno*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

MÖLLER, Kai. *The Global Model of Constitutional Rights*. Oxford: Oxford University Press, 2012.

MONTESQUIEU, Charles-Louis de Secondat. *O espírito das leis*. Tradução de Cristina Murachco. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

MONTORO, André Franco. Cultura dos direitos humanos. *Direitos Humanos: legislação e jurisprudência*. V. I. São Paulo: Centro de Estudos da Procuradoria Geral do Estado, 1999.

- MORAES, Alexandre de. *Direitos humanos fundamentais*. São Paulo: Atlas, 1998.
- MORAES, Alexandre. *Direito Constitucional*. São Paulo: Atlas, 2007.
- MORANDO, Thais Helena. *A natureza jurídica da obrigação tributária acessória e os princípios constitucionais informadores*. (Tese) (Doutorado em Direito. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010.
- NADER, Paulo. *Introdução ao estudo do direito*. Rio de Janeiro: Forense, 2011.
- NADER, Paulo. *Filosofia do direito*. Rio de Janeiro: Forense, 2011.
- NERY JR, Nelson. *Princípio do Processo Civil na Constituição Federal*. São Paulo: RT, 2002.
- NEVES, Marcelo. *A constitucionalização simbólica*. São Paulo: Martins Fontes, 2007.
- NINO, Carlos Santiago, *Introdução à análise do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2010.
- NOGUEIRA, Alberto. *A Reconstrução dos direitos humanos da tributação*. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.
- NUNES JR, Vidal Serrano. *A cidadania social na Constituição de 1988*. São Paulo: Verbatim, 2009.
- PACHECO, Silva. *Comentários à Lei de execução fiscal*. São Paulo: Saraiva, 2008.
- PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, Capítulo XII, item 83 (livro digital).
- PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. v. 2. 26 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.
- PHILLIPE, Xavier. *Le contrôle de proportionnalité dans les jurisprudences constitutionnelles et administratives françaises*, Paris: Économica, 1990.
- PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *A razoabilidade das leis tributárias: direito fundamental do contribuinte*. Tributos e Direitos Fundamentais. São Paulo: Dialética, 2004.
- PIOVESAN, Flávia. *Direitos Humanos e Justiça Internacional. Um estudo comparativo dos sistemas regionais europeu, interamericano e africano*. São Paulo: Saraiva, 2011.
- PIOVESAN, Flávia. *Direitos humanos e o direito constitucional internacional*. São Paulo: Saraiva, 2011.
- PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da proporcionalidade e o direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2000.

PRIBERAM. Dicionário da Língua Portuguesa. Disponível em:

PUCINELLI JUNIOR, Andre Puccinelli. *Manual de Direito Processual Civil*. São Paulo: Saraiva, 2014, Capítulo IX, Item 12 (livro digital).

RAZ, Joseph. *O Conceito de sistema jurídico. Uma introdução à teoria dos sistemas jurídicos*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2012.

REALE, Miguel. *Direito natural/direito positivo*. São Paulo: Saraiva, 1984.

REALE, Miguel. *Lições Preliminares do Direito*. 22 ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

RIOS GONÇALVES, Marcus Vinicius. *Direito processual civil esquematizado*. São Paulo: Saraiva, 2011.

ROLIM, João Dacio. *Proportionality and Fair Taxation*. Amsterdam: Kluwer Law. 2014.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. *Contrato Social*. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.

SANTAMARIA, Baldassarre. *La ispezioni tributarie*. Milão: Giuffrè, 2000.

SARMENTO, Daniel. *Direitos fundamentais e relações privadas*. Rio de Janeiro: Lumen Júris, 2008.

SARMENTO, Daniel. *Teoria dos direitos fundamentais*. 2 ed. Ricardo Lobo TORRES (org.). Rio de Janeiro. Renovar, 2001.

SCHMILL, Ulisses. El jusnaturalismo. *Enciclopedia iberoamericana de filosofia*. Madrid: Trotta, 2000.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 70.

SCHOUERI, Luis Eduardo. GALENDI JUNIOR, Ticardo Andre. Human Rights and Taxation: due processo of law and transparency under the Brazilian Constitution. *In Derecho Tributario y Derechos Humanos "Dialogo em México y el Mundo"*. Cidade de México: Ruiz Jiménez editores, 2016.

SIMÕES, Braulio BATA. *Execução fiscal e dignidade da pessoa humana*. 2015.

SIQUEIRA JR, Paulo Hamilton. OLIVEIRA, Miguel A. M. de. *Direitos humanos e cidadania*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

SIQUEIRA JR. Paulo Hamilton. *Teoria do direito*. São Paulo: Saraiva, 2011.

SMITH, Adam. *Riqueza das Nações: 1723-1790*. v. 2. 2 ed. Tradução de Alexandre Amaral Rodrigues e Eunice Ostrensky. São Paulo: Martins Fontes, 2010.

SÓFOCLES. *Antígona*. Intr. Versão e notas Maria Helena da Rocha Pereira. Brasília: UNB, 1997.

TAVARES, André Ramos. Elementos para uma teoria geral dos princípios. in LEITE, George Salomão. (org.) *Dos princípios constitucionais*. Considerações em torno das normas principiológicas da Constituição. São Paulo: Malheiros, 2003.

TAVOLARO, Agostinho Toffoli. *Direitos humanos e tributação*. Disponível em: <<http://www.tavolaroadvogados.com/doutrina/cs382.pdf>>

THEODORO JUNIOR, Humberto. *Lei de execução fiscal*. São Paulo: Saraiva, 2009.

THIEL, Van. *The Confederation Fiscale Européenne at 50 years: Commemorative book issued on the occasion of the 50th anniversary of the CFE with a special focus on taxpayer rights and taxpayer charters*. Bruxelas: DATEV, 2009.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito Tributário*. Tradução da 18. ed. Alemã, totalmente refeita, de Luiz Doria Furquim. 18. ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008.

TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. 2 ed. t. 1. Köln: Otto Schmidt, 2000.

TIPKE, Klaus. YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

TÔRRES, Heleno Taveira; MELO, José Eduardo Soares de (Comp.). *Estudos de Direito Tributário: em homenagem ao Professor Roque Antonio Carrazza*. v. 1. São Paulo: Malheiros, 2014.

TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário*. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário: revista e atualizada*. 18 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. *Direitos humanos e tributação: imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional e Financeiro e Tributário*. Valores e princípios constitucionais tributários. 2 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

TORRES, Ricardo Lobo. *Moralidade Administrativa; do Conceito à Efetivação*. *Revista de Direito Administrativo* 190:10 e 11, 1992.

TRIBUTAÇÃO E DIREITOS FUNDAMENTAIS - Doutrina : edição comemorativa 25 anos, vide revista eletrônica do STJ
<https://ww2.stj.jus.br/publicacaoinstitucional/index.php/Dout25anos/article/view/1127/1061>, acesso em 5 de maio de 2019.

VASCONCELLOS, Fernando Andreoni. *Hermenêutica jurídica e derrotabilidade*. Curitiba: Juruá, 2010.

VELLOSO, Andrei Pitten. Reforma da execução fiscal: a legitimidade constitucional das propostas de penhora administrativa e de execução da dívida ativa pelo Fisco. *Curso Modular de Direito Processual Civil*. Florianópolis: Conceito, 2011.

VERDÚ, Pablo Lucas. *Curso de Derecho Político*. Vol. II. Madri: Tecnos, 1977.

VILANOVA, Lourival. *Estruturas lógicas e o direito positivo*. São Paulo: Noeses, 2010.

VILLEGAS, Héctor B. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero Y Tributário*. 5 ed. Ampliada y actualizada. Buenos Aires: Depalma, 1995.

VOLTAIRE, Francois-Marie Arouet. *O preço da justiça*. Tradução de Ivone Castilho de Benedetti. São Paulo: Martins Fontes, 2001.

WALDHOFF, Christian. *Verfassungsrechtliche Vorgaben für die Steuergesetzgebung im Vergleich Deutschland*. Schweiz. München: Beck, 1997.

WAMBIER, Luiz Rodrigues. *Curso avançado de processo civil*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

WELLS, Michael L.; EATON, Thomas A. *Constitutional Remedies*. A reference guide to the United States Constitution. Connecticut: Praeger, 2002. v. II

XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

ZANFERDINI, Flavia de Almeida. Prazo razoável - direito à prestação jurisdicional sem dilações indevidas. *Revista Síntese de Direito Civil e Processual Civil*, n. 22. Porto Alegre: Síntese, 2003.