

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE
FACULDADE DE DIREITO

ANA PAULA CALDIN DA SILVA

**APLICAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE E DA
PROPORCIONALIDADE NA JURISPRUDÊNCIA
TRIBUTÁRIA BRASILEIRA**

SÃO PAULO
2010

ANA PAULA CALDIN DA SILVA

**APLICAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE E DA
PROPORCIONALIDADE NA JURISPRUDÊNCIA
TRIBUTÁRIA BRASILEIRA**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie, como requisito parcial para a obtenção de título de Mestre em Direito Político e Econômico.

Orientador: Prof. Dr. José Carlos Francisco

SÃO PAULO

2010

S586a Silva, Ana Paula Caldin da
Aplicação dos princípios da razoabilidade e da
Proporcionalidade na jurisprudência tributária brasileira /
Ana Paula Caldin da Silva. – São Paulo, 2010.
102 f. ; 30 cm.

Dissertação (Mestrado em Direito Político e Econômico) –
Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2010
Orientador: José Carlos Francisco
Bibliografia: f. 96-102.

1. Razoabilidade. 2. Proporcionalidade. 3. Garantias
Constitucionais. 4. Jurisprudência tributária brasileira.
5. Elementos da obrigação tributária. I. Título.

ANA PAULA CALDIN DA SILVA

**APLICAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE E DA
PROPORCIONALIDADE NA JURISPRUDÊNCIA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA**

Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da
Universidade Presbiteriana Mackenzie como
requisito parcial à obtenção do título de Mestre em
Direito Político e Econômico.

Aprovada em ___/___/2010

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. José Carlos Francisco – Orientador
Universidade Presbiteriana Mackenzie

Prof. Dr. Alcides Jorge Costa
Universidade Presbiteriana Mackenzie

Prof. Dr. José Marcos Lunardelli
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

Dedico esta dissertação às pessoas mais importantes da minha vida: meus pais, José e Maria Regina, e meu irmão, Bruno.

RESUMO

Este estudo aborda o conceito, a origem e a evolução dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, bem como suas possíveis diferenças e sua relação com determinadas garantias constitucionais. Analisa a importância destes princípios no exame da discricionariedade do legislador pelo Poder Judiciário. Verifica a aplicação dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade pelos tribunais superiores em demandas tributárias, a partir dos elementos da obrigação tributária – material, espacial, quantitativo, temporal e pessoal. Confere a aplicação destes princípios na jurisprudência tributária internacional, mais especificamente de países como Alemanha, Espanha, Argentina e Estados Unidos. Conclui definindo o papel da razoabilidade e da proporcionalidade na defesa das garantias constitucionais do contribuinte.

Palavras-chave: Razoabilidade. Proporcionalidade. Garantias Constitucionais. Jurisprudência Tributária Brasileira. Elementos da Obrigação Tributária.

ABSTRACT

This study approaches the concept, origin and evolution of reasonableness and proportionality, as well as their relationship with some constitutional warranties. It analyses the importance of these principles at the examination, by the Judiciary, of the legislator's discretion. It verifies the application of the reasonableness and proportionality by the superior courts on tax demands, from the elements of tax obligation – material, spatial, temporal, quantitative and personal. It also examines the application of these principles at the international tax jurisprudence, from countries like Germany, Spain, Argentina and United States. It concludes defining the roles of reasonableness and proportionality at the defense of taxpayer's constitutional warranties.

Keywords: Reasonableness. Proportionality. Constitutional Warranties. Brazilian Tax Jurisprudence. Elements of Tax Obligation.

SUMÁRIO

Introdução	08
-------------------------	----

Capítulo 1. Dos Princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade

1.1. Do Princípio da Proporcionalidade.....	11
1.2. Do Princípio da Razoabilidade.....	16
1.3. Possíveis diferenças entre os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.....	19
1.4. Relação dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade com princípios constitucionais	
1.4.1. Princípios da capacidade contributiva e do não-confisco.....	22
1.4.2. Princípio do devido processo legal.....	25
1.5. O papel do Poder Judiciário no controle da discricionariedade do legislador....	27

Capítulo 2. Aplicação dos Princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade na Jurisprudência Tributária

2.1. Da Obrigação Tributária.....	31
2.2. Dos Elementos da Obrigação Tributária.....	32
2.3. Aplicação dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade à luz dos elementos da obrigação tributária.....	36
2.3.1. Elemento Material.....	37
2.3.2. Elemento Quantitativo.....	51
2.3.2.1. Sanções Tributárias.....	58
2.3.3. Elemento Pessoal.....	69
2.3.4. Elemento Temporal.....	75

Capítulo 3. Aplicação dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade na jurisprudência tributária estrangeira

3.1. Alemanha.....	79
3.2. Espanha.....	81
3.3. Argentina.....	87
3.4. Estados Unidos.....	90

Conclusão.....93

Referências.....96

INTRODUÇÃO

A presente dissertação, apresentada como requisito essencial para a obtenção do título de Mestre em Direito Político e Econômico na Universidade Presbiteriana Mackenzie, tem por intuito a análise da aplicação dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade na jurisprudência tributária brasileira.

Os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade representam verdadeiros parâmetros de aferição de constitucionalidade material dos atos estatais, na medida em que, ao serem empregados na análise de colisão entre direitos, neutralizam os abusos do Poder Público contra os direitos fundamentais do cidadão. Por esse motivo, possuem importante papel na aplicação do Direito.

O estudo e a aplicação destes princípios pelos tribunais são relativamente recentes. Foi somente a partir do final da Segunda Guerra Mundial que a razoabilidade, de gênese britânica e desenvolvimento norte-americano, e a proporcionalidade, de origem germânica, atraíram o interesse da doutrina internacional e passaram a ser constantemente empregadas pela jurisprudência de diversos países na solução de conflitos entre direitos fundamentais.

No Brasil, apesar de não estarem expressamente previstos na Constituição Federal, os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade tem sido amplamente utilizados pelos tribunais superiores em demandas que abordam desde Direito Administrativo a Direito Penal. Em matéria tributária, referidos princípios podem ser de extrema utilidade em questões em que o legislador, em nome da arrecadação, despreza garantias constitucionais do contribuinte, como os princípios do não-confisco e o da capacidade contributiva.

Esta pesquisa tem por finalidade verificar em que situações o Judiciário aplica os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade e se esta aplicação realmente contribui para afastar uma incidência tributária indevida. Para que tais fins sejam atingidos, cumpre identificar e compreender as noções de razoabilidade e proporcionalidade, bem como analisar as decisões em que os tribunais superiores –

aqui entendidos o Superior Tribunal de Justiça (STJ) e o Supremo Tribunal Federal (STF) – empregaram referidos princípios na solução de demandas de natureza tributária.

As linhas gerais do presente trabalho foram divididas em três capítulos. O capítulo inicial discorre sobre a razoabilidade e a proporcionalidade, abordando (i) seus conceitos, origens e possíveis distinções apontadas pela doutrina nacional, (ii) a relação destes princípios com as garantias do devido processo legal, da capacidade contributiva e do não-confisco e (iii) o papel do Poder Judiciário no controle da discricionariedade do legislador.

O segundo capítulo visa a examinar a aplicação da razoabilidade e da proporcionalidade pelos tribunais superiores em demandas tributárias. Tendo em vista que em demandas desta natureza os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade necessariamente recaem sobre um dos elementos da obrigação tributária, os acórdãos analisados foram classificados conforme o elemento sobre os qual tais princípios incidiram.

O terceiro capítulo tem por objetivo verificar o emprego dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade na jurisprudência tributária de países como Alemanha, Espanha, Argentina e Estados Unidos, a fim de possibilitar uma comparação com a jurisprudência nacional.

Quanto à metodologia empregada, optou-se pela análise da doutrina nacional e de acórdãos recentes do STJ e do STF, proferidos na última década. A legislação e os julgados estrangeiros foram livremente traduzidos, sendo que os trechos originais foram devidamente transcritos em nota de rodapé.

Por fim, é importante destacar que a presente dissertação vincula-se à linha de pesquisa “*A Cidadania modelando o Estado*”, a qual, segundo as diretrizes do Programa de Mestrado em Direito Político e Econômico da Universidade Presbiteriana Mackenzie visa

“a compreensão do fenômeno da cidadania em relação ao Estado a partir da identificação das transformações geradas pela ampliação da participação popular nas esferas de decisões políticas e na exigência de concretização dos direitos econômicos, sociais e políticos, fruto do novo modelo de Estado adotado pela Constituição Federal de 1988”.

Assim sendo, considerando os objetivos desta linha de pesquisa, pode-se afirmar que o contribuinte exerce seu direito à cidadania ao insurgir-se, por exemplo, contra tributo confiscatório. A decisão judicial que, com fundamento nos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, reconhecer a violação de direito fundamental do contribuinte e afastar a incidência do tributo impugnado inegavelmente contribui para o aprimoramento da legislação e, conseqüentemente, para a fixação de limites da intervenção do Estado no patrimônio dos cidadãos.

Capítulo I: Dos Princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade

1.1. Do Princípio da Proporcionalidade

O princípio da proporcionalidade tem por finalidade a solução de colisões entre direitos fundamentais. Sempre que um ato estatal, destinado a promover a realização de um direito fundamental ou de um interesse coletivo, restringir outro direito fundamental, a proporcionalidade deve ser empregada como regra de interpretação e aplicação do direito.

A aplicação da proporcionalidade na análise da colisão entre direitos fundamentais ou princípios, porém, não implica na exclusão de um dos direitos envolvidos do ordenamento jurídico. Ao contrário das regras, os princípios possuem uma dimensão de peso e importância e são suscetíveis de relativização, deixando de ser consagrados plenamente em determinado caso e o sendo em outro. Dessa forma, enquanto o ordenamento não tolera a antinomia de regras, devendo uma, ou ambas, ser eliminada em caso de conflito, a colisão de princípios não enseja qualquer mácula no sistema jurídico.

Apesar da utilização do princípio da proporcionalidade pelos tribunais ser relativamente recente, como veremos a seguir, seu conceito está vinculado à aplicação da Justiça desde os primórdios da civilização ocidental. No século III a. C., o filósofo grego Aristóteles, ao discorrer sobre o ideal de Justiça na obra *Ética a Nicômaco*, já afirmava que *o justo é uma espécie de termo proporcional e que o injusto é o que viola a proporção*¹.

Ao longo da história da humanidade, a idéia de proporcionalidade manifestou-se em diversas culturas. Exemplos são a Lei de Talião, normalmente lembrada pelo postulado “*olho por olho, dente por dente*”, que representou um progresso para a manutenção da paz social ao estabelecer a proporção entre o dano causado e a

¹ ARISTÓTELES. *Ética a Nicômaco*, in Aristóteles, Volume II, São Paulo, Nova Cultural, 1987, p. 85.

medida da vingança, e a Magna Carta Inglesa de 1215, que coibia a desproporção entre o delito e a pena.

A idéia da justa medida, presente no pensamento aristotélico, reapareceu nitidamente na Filosofia Iluminista do século XVIII, como virtude a ser observada por aquele que possui o encargo de tomar decisões, principalmente quando o poder de deliberar recai sobre o exercício da liberdade individual.

As primeiras manifestações da proporcionalidade como limite à atuação estatal ocorreram ao longo do século XIX, no âmbito do Direito Administrativo. Em um Estado fortemente influenciado pelas idéias liberais, a proporcionalidade foi utilizada para restringir o livre arbítrio das autoridades estatais no exercício do poder de polícia.

Como exemplo desta restrição, Suzana de Toledo Barros destaca que na França o controle dos atos administrativos era realizado pelo *recurso por excesso de poder*, instrumento processual adequado para postular-se, perante o Conselho de Estado, órgão superior da jurisdição administrativa, a reforma de decisões que violassem o princípio da legalidade. Em seus arestos, o Conselho de Estado exercia um juízo de proporcionalidade das medidas administrativas restritivas, impedindo que a administração se tornasse arbitrária sob o manto da legalidade².

A vinculação da proporcionalidade ao Direito Constitucional, contudo, ocorreu apenas a partir da segunda metade do século XX, graças à jurisprudência do Tribunal Constitucional Alemão. Segundo Willis Santiago Guerra Filho, os horrores do regime nacional-socialista, praticados com respaldo no princípio da legalidade, levaram a que se pusesse em evidência a dimensão valorativa do Direito, bem como a que se buscasse em outras fontes, que não apenas aquela legislativa, os critérios para sua correta aplicação³.

² BARROS, Suzana de Toledo. *O Princípio da Proporcionalidade e o Controle de Constitucionalidade das Leis Restritivas de Direitos Fundamentais*. Brasília: Brasília Jurídica, 2003, p. 42-43.

³ GUERRA FILHO, Willis Santiago. *Sobre o Princípio da Proporcionalidade*, in *Dos Princípios Constitucionais*. Organização: George Salomão Leite. São Paulo, Editora Método, 2008, p. 225.

Com o fim do regime nazista, ficou evidente na Alemanha a necessidade de uma legislação que zelasse pelos direitos fundamentais e que fosse capaz de impedir o cometimento de novas atrocidades. Assim, a Constituição promulgada em 23 de maio de 1949, com o firme propósito de tutelar os direitos fundamentais, reforçou, no seu artigo 1º, parágrafo 3º⁴, o caráter vinculante desses direitos para os poderes do Estado, enquanto que o artigo 19, parágrafo 2º⁵, consagrou o princípio da proteção do núcleo essencial dos direitos fundamentais⁶.

Embora a idéia de proporcionalidade esteja apenas implícita no citado artigo 1º, parágrafo 3º, da Constituição da Alemanha, a jurisprudência deste país tem entendido que sua positividade decorre da própria essência do Estado de Direito e da idéia de Direito⁷. Por esse motivo, desde o célebre *Caso das Farmácias*⁸ (*Apothekenurteil*), a proporcionalidade tem sido reiteradamente empregada na concretização dos direitos fundamentais e na proteção do indivíduo contra o arbítrio do poder estatal.

O desenvolvimento do princípio da proporcionalidade na jurisprudência alemã ocasionou a proliferação de estudos em toda a Europa, possibilitando que países como Suíça, Áustria, França, Itália, Espanha e Portugal construíssem doutrina e jurisprudência sobre o princípio⁹. No Brasil, a proporcionalidade também tem sido objeto de estudos em diversos ramos do Direito, como Direito Administrativo, Penal, Constitucional e Tributário.

Com efeito, apesar da proporcionalidade ter sua origem vinculada à afirmação dos direitos fundamentais, seu âmbito de aplicação não está restrito a estes direitos.

⁴ *Die nachfolgenden Grundrecht binden Gesetzgebung, vollziehende Gewalt und Rechtsprechung als unmittelbar geltendes Recht. (Os seguintes direitos fundamentais vinculam a legislação, o Poder Executivo e a jurisprudência como Direito vigente).*

⁵ *Im keinem Falle darf ein Grundrecht in seinem Wesensgehalt angetastet werden. (Em nenhum caso a essência de um direito fundamental poderá ser violada)*

⁶ BARROS, op. cit., p. 48.

⁷ MENDES, Gilmar Ferreira. *Controle de Constitucionalidade – Aspectos Políticos e Jurídicos*, São Paulo, Saraiva, 1990, p. 43.

⁸ Cf. DIMOULIS, Dimitri e MARTINS, Leonardo. *Teoria Geral dos Direitos Fundamentais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, pp. 279-302. Trata-se de decisão de 1958 do Tribunal Constitucional Alemão, que julgou inconstitucional artigo de lei da região da Alta Bavária que exigia, para a abertura de farmácias, a necessidade em face do interesse público e a proteção do mercado farmacêutico como um todo, o que levava a autoridade competente a fixar uma relação ideal entre o número de farmácias e o de habitantes da região. Para o tribunal, referida lei desrespeitou o princípio da proporcionalidade ao intervir de maneira onerosa na liberdade profissional de farmacêuticos.

⁹ BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*, São Paulo, Malheiros, 2009, pp. 415-420.

Neste sentido, Humberto Bergmann Ávila destaca que *onde houver a proteção de bens jurídicos que concretamente se relacionem e uma relação meio-fim objetivamente demonstrável, haverá campo aplicativo para a proporcionalidade*¹⁰.

Em sua concepção atual, o princípio da proporcionalidade tem por função instituir a relação entre fim e meio, confrontando o fim e o fundamento de uma intervenção estatal com os efeitos desta para que se torne possível um controle do excesso (*Übermasskontrolle*). Este controle do excesso representa o núcleo do princípio da proporcionalidade.

A aplicação do princípio da proporcionalidade para fins de controle de excesso dos atos estatais se dá de forma sistemática. Neste sentido, a doutrina e a jurisprudência alemãs reconheceram a proporcionalidade em sentido amplo (*Verhältnismässigkeit im weiteren Sinne*) como macroconceito e distinguiram a adequação (*Geeignetheit*), a necessidade (*Erforderlichkeit*) e a proporcionalidade em sentido estrito (*Verhältnismässigkeit im engeren Sinne*) como seus elementos parciais ou subprincípios.

Através da adequação, verifica-se se determinada medida representa “o meio certo para levar a cabo um fim baseado no interesse público”¹¹. Conforme decisão proferida pelo Tribunal Constitucional Alemão em 16 de março de 1971, “o meio é adequado quando com seu auxílio se pode alcançar o resultado desejado”¹².

José Roberto Pimenta Oliveira esclarece que o prognóstico da adequação deve mostrar-se justificado e razoável, em um juízo de valoração *ex ante* da medida, em que basta comprovar *a possibilidade abstrata do meio atingir o fim perseguido com a emanção do ato estatal*. Assim, não se exige efetiva realização, mas se demanda que, a princípio, a medida seja suscetível de alcançar o fim perseguido¹³.

¹⁰ ÁVILA, Humberto Bergmann. *Redefinição do Dever de Proporcionalidade*, in Revista de Direito Administrativo nº215, Rio de Janeiro, Renovar, 1999, p. 172.

¹¹ Ulrich Zimmerli, *apud* BONAVIDES, op. cit. p. 396.

¹² OLIVEIRA, Fábio Correa Souza de. *Por uma teoria dos princípios: o princípio constitucional da razoabilidade*, Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2003, p. 78.

¹³ OLIVEIRA, José Roberto Pimenta. *Os Princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade no Direito Administrativo Brasileiro*, São Paulo, Malheiros, 2006, p. 51.

O subprincípio da necessidade, por sua vez, impede que a medida exceda os limites indispensáveis à conservação do fim legítimo que se almeja. Para ilustrar o subprincípio ora em análise, Luís Virgílio Afonso da Silva lembra a fórmula de otimização proposta pelo sociólogo italiano Vilfredo Pareto, conhecida como *eficiência de Pareto*:

“Suponha-se que, para promover o objetivo O, o Estado adota a medida M1, que limita o direito fundamental D. Se houver uma medida M2 que, tanto quanto M1, seja adequada para promover com igual eficiência o objetivo O, mas limita o direito fundamental D em menor intensidade, então a medida M1, utilizada pelo Estado, não é necessária”¹⁴.

Assim, enquanto o exame da adequação é absoluto, verificando-se se o meio utilizado é adequado ao objetivo perseguido, o exame da necessidade é essencialmente comparativo.

O subprincípio da proporcionalidade em sentido estrito, por fim, determina que se estabeleça uma correspondência entre o fim a ser alcançado por uma disposição normativa e o meio empregado, que seja juridicamente a melhor possível.

Nessa etapa, o objetivo consiste em examinar se a importância da realização da finalidade justifica a intervenção nos direitos fundamentais. Dimitri Dimoulis e Leonardo Martins comparam a proporcionalidade em sentido estrito ao uso da balança, *na qual se realiza uma ponderação de valores ou bens jurídicos, avaliando o respectivo peso e devendo prevalecer aquela que, na situação concreta, apresenta a maior urgência ou importância*¹⁵.

Valeschka e Silva Braga assim representa o subprincípio em estudo:

“Sendo M1 o meio adequado e necessário à concretização do direito D1, é possível que imponha ônus a outro direito D2. Nesse caso,

¹⁴ SILVA, Luís Virgílio Afonso da. *O Proporcional e o Razoável*, São Paulo, Revista dos Tribunais, Ano 91, Volume 798, Abril de 2002, p. 38.

¹⁵ DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo, op. cit., p. 224.

*deve-se ponderar a vantagens obtidas por D1 e a excessiva carga imposta a D2*¹⁶.

Portanto, conclui-se que na aplicação do princípio da proporcionalidade em face de conflito entre dois bens constitucionais, deve-se descartar tanto as medidas que ofendam o princípio da adequação (inaptas e inadequadas) quanto aquelas que ofendam a necessidade (desnecessárias), para, por fim, avaliar a conformidade da medida com as exigências da proporcionalidade em sentido estrito.

A aplicação do princípio da proporcionalidade, contudo, nem sempre implica na análise de todos os seus três subprincípios, tendo em vista que os mesmos relacionam-se de forma subsidiária entre si. Dessa forma, a apreciação da necessidade só é exigível se o caso já não tiver sido resolvido com a análise da adequação, enquanto que o exame da proporcionalidade em sentido estrito só é imprescindível se o problema já não tiver sido solucionado com a análise da adequação e da necessidade.

No Brasil, o princípio da proporcionalidade não se encontra expressamente previsto na Constituição Federal. Para alguns autores, como Gilmar Ferreira Mendes e Suzana de Toledo Barros, a proporcionalidade tem fundamento no princípio do Estado de Direito.

Luís Virgílio Afonso da Silva, por sua vez, entende que a exigibilidade da regra da proporcionalidade para a solução de colisões entre direitos fundamentais não decorre deste ou daquele princípio constitucional, mas da própria *estrutura dos direitos fundamentais*. Dessa forma, ao se aceitar a definição de princípio jurídico como mandamento de otimização, faz-se necessário aceitar a aplicação da proporcionalidade, pois ambos guardam uma relação de implicação¹⁷.

Mesmo não estando positivado em nosso ordenamento jurídico, o princípio da proporcionalidade, ao lado do princípio da razoabilidade, tem sido amplamente

¹⁶ BRAGA, Valeschka e Silva. *Princípios da Proporcionalidade e da Razoabilidade*, Curitiba, Juruá, 2008, p. 115.

¹⁷ SILVA, op. cit. p. 43.

utilizado pelos tribunais pátrios, em casos que envolvam a colisão de direitos fundamentais.

1.2. Princípio da Razoabilidade

A razoabilidade possui importante papel no ordenamento jurídico, pois serve para afastar leis e atos normativos irrazoáveis e fornecer elementos de exclusão do momento, do meio de atuação, da dispensa de tratamento igual ou desigual ou de finalidade não compatível com o senso comum. Ao contrário da proporcionalidade, a razoabilidade não possui subprincípios, sendo, portanto, menos sistemática.

Para o jusfilósofo norte-americano Herbert L. Hart, a razoabilidade é uma virtude judicial que representa um elemento moral da interpretação jurídica e revela a preocupação do intérprete-aplicador do direito com o desenvolvimento de um princípio geral que produza uma aceitação razoável da decisão. O desenvolvimento da razoabilidade é uma textura aberta das normas jurídicas, o que deixa um amplo campo de ação aos juízes, os quais não estão limitados à alternativa entre uma eleição arbitrária, por um lado, e a dedução mecânica, a partir de regras predeterminadas, por outro¹⁸.

A idéia de razoabilidade tem sua origem relacionada à garantia do *due process of law*, prevista na Carta Magna de 1215, documento pelo qual os barões ingleses asseguraram uma série de direitos feudais contra o despótico Rei João Sem Terra.

Na Inglaterra, fala-se em *princípio da irrazoabilidade*, termo utilizado pela primeira vez no *Wednesbury Case*¹⁹, de 1948. Segundo José Roberto Pimenta

¹⁸ HART, Herbert L. *O Conceito de Direito*. Trad. A. Ribeiro Mendes, Lisboa, Fundação Calouste Gulbenkian, 2007, p. 137-149.

¹⁹ Cf. PIMENTA OLIVEIRA, op. cit., pp. 73-77. O Sunday Entertainments Act, de 1932, previa a outorga de autorização de funcionamento de cinemas aos domingos, de modo que a autoridade podia estabelecer, ao seu critério, condições julgadas corretas e adequadas. Em litígio entre a *Associated Provincial Picture Houses* e a *Wednesbury Corporation*, discutiu-se a irrazoabilidade de permissão de funcionamento outorgada sob a condição de que não seriam admitidos menores de 15 anos, acompanhados ou não de adultos, o que supostamente obrigaria os pais a permanecerem em casa aos domingos para tomar conta de seus filhos menores de 15 anos.

Oliveira, o *princípio da irrazoabilidade* encontra função ímpar no direito inglês, caracteristicamente um direito jurisprudencial, no qual a *common law* tem preponderância sobre os textos legislativos, os quais são fontes formais e secundárias do direito. Como alicerce da estrutura jurisprudencial, vigora a regra do precedente (*stare decisis*), segundo a qual os princípios elaborados pelas decisões judiciais devem ser obrigatoriamente seguidos pelos julgamentos posteriores, com o objetivo de assegurar a coesão da jurisprudência²⁰.

O princípio da razoabilidade também encontra expressiva aplicação nos Estados Unidos. Mariá Brochado leciona que os tribunais norte americanos invocavam o instituto do *due process of law* para avaliar a constitucionalidade de leis estaduais e leis do Congresso, a partir da chamada *rule of reason*, significando que uma lei, para ser considerada razoável, deveria ser considerada *sensata, digna de aplauso e compreensível aos intérpretes*. A autora ressalta que a questão problemática refere-se ao fato de que este critério de razoabilidade era aferido a partir dos critérios econômicos e sociais da Suprema Corte e se, segundo tais critérios, a lei parecesse razoável, era considerada compatível com o processo legal regular²¹.

Suzana de Toledo Barros, por sua vez, destaca que o sistema da *common law* presente nos Estados Unidos modelou um controle de constitucionalidade político e de ordem prática, no qual a aferição de possível violação à Constituição é feita por qualquer juiz e em qualquer causa, garantindo um controle difuso de todos os atos estatais²².

Xavier Philippe identifica três grandes fases na utilização da razoabilidade. Na primeira fase, que se afirmou com a Primeira Guerra Mundial e o desenvolvimento ulterior do intervencionismo econômico e social, a razoabilidade emergiu

Decisão proferida por Lord Green manteve o provimento administrativo, sob o fundamento de que atos discricionários somente podem ser questionados perante as cortes quando os mesmos ultrapassarem os limites estabelecidos por certos princípios. Nesse contexto, haverá irrazoabilidade quando emanada decisão que nenhuma autoridade razoável editaria, ou quando influenciada por motivos ilegítimos ou considerações irrelevantes.

²⁰ PIMENTA OLIVEIRA, op. cit., p. 65.

²¹ *O princípio da proporcionalidade e o devido processo legal*, Revista do Senado nº 155, jul. a set. de 2002. Disponível em http://www.senado.gov.br/web/cegraf/riil/Pdf/pdf_155/R155-09.pdf, acesso em 10/03/2010.

²² BARROS, op. cit., p. 67.

timidamente. Na segunda, que perdurou da Segunda Guerra Mundial até a década de 60, o princípio passou por um período de minimização. Na terceira fase, iniciada nos anos 60, surgiu um novo ativismo judicial, que desenvolveu a noção do controle da razoabilidade das decisões tomadas no exercício de competências discricionárias. A razoabilidade, então, passou a suscitar novo interesse e a conhecer uma estabilização em sua aplicação²³.

No Brasil, o princípio da razoabilidade, assim como o da proporcionalidade, não se encontra expressamente previsto na Constituição Federal. O princípio, contudo, não está afastado do sistema constitucional pátrio, tendo em vista que é possível auferi-lo implicitamente de alguns princípios constitucionais, como o do devido processo legal, previsto no artigo 5º, incís o LIV²⁴, da Constituição Federal

Neste sentido, Helenilson Cunha Pontes ressalta que a razoabilidade, como princípio geral de interpretação que impede a consumação de atos, fatos e comportamentos inaceitáveis, *penetra e constitui uma exigência, não apenas do devido processo legal, mas de todos os princípios e garantias constitucionais autonomamente assegurados pela ordem constitucional brasileira*²⁵.

1.3. Possíveis diferenças entre os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade

É árdua a tarefa de distinguir a proporcionalidade da razoabilidade. Na maioria das vezes, constata-se que grande parte dos autores, dentre os quais podemos citar Suzana de Toledo Barros²⁶ e Fábio Correa Souza de Oliveira²⁷, emprega os dois termos como sinônimos, enquanto outros, como Celso Antônio

²³ Apud PIMENTA OLIVEIRA, op. cit., p. 72.

²⁴ **Art. 5º** Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal

²⁵ PONTES, Helenilson Cunha. *O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário*, São Paulo, Dialética 2000, p. 83.

²⁶ BARROS, op. cit., p. 57.

²⁷ OLIVEIRA, op. cit., p. 85.

Bandeira de Mello²⁸ e Maria Sylvia Zanella di Pietro²⁹, entendem que a proporcionalidade nada mais é do que um dos aspectos contidos no princípio da razoabilidade.

A jurisprudência dos tribunais superiores também tem equiparado os dois termos, como se verifica de trecho extraído de decisão proferida pelo Ministro Celso de Mello no Habeas Corpus nº95.685/SP³⁰:

“O exame da adequação de determinado ato estatal ao princípio da proporcionalidade, exatamente por viabilizar o controle de sua razoabilidade, com fundamento no artigo 5º, inciso LV, da Carta Política, inclui-se, por isso mesmo, no âmbito da própria fiscalização de constitucionalidade das prescrições normativas emanadas do Poder Público”.

Em que pese o entendimento majoritário, parcela expressiva da doutrina nacional tem se dedicado ao estudo das diferenças entre os dois princípios, cujas conclusões serão demonstradas a seguir.

Segundo Humberto Ávila, a proporcionalidade implica a análise de um bem jurídico protegido por um princípio constitucional e da medida relativamente a um fim. A razoabilidade, por outro lado, consiste na análise da constitucionalidade da aplicação de uma medida, não com base na relação meio-fim, mas com fundamento na *situação pessoal* do sujeito envolvido. Nesse aspecto, não se analisa apenas o bem jurídico protegido por um princípio constitucional e nem a medida em relação a um fim constitucionalmente previsto, mas a aplicação daquela medida para determinado indivíduo³¹.

O autor ressalta que tanto a jurisprudência quanto a doutrina alemãs, após longo período em que uniram indistintamente a proporcionalidade e a razoabilidade, atualmente atribuem significado normativo autônomo para essa segunda modalidade.

²⁸ BANDEIRA DE MELO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*, 12ª edição, São Paulo, Malheiros, 2000, p. 81.

²⁹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*, 12ª edição, São Paulo, Atlas, 2000, p. 80-82.

³⁰ Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginador/paginador.jsp?docTP=AC&docID=579576>.

³¹ ÁVILA, op. cit. pp. 173-174.

Após observar que a proporcionalidade diferencia-se da razoabilidade não apenas pela sua origem, mas também pela sua estrutura, Luís Virgílio Afonso da Silva aponta que a não-identidade entre os dois princípios fica ainda mais evidente quando se acompanha o debate acerca da adoção do Human Rights Act de 1998³² na Inglaterra, ocasião em que passou a haver um real interesse da doutrina na aplicação da proporcionalidade, antes praticamente desconhecida no país. Atualmente, discute-se na Inglaterra qual o papel que a proporcionalidade deverá desempenhar ao lado da razoabilidade, ou, até mesmo, se aquela deverá substituir esta. O autor conclui que se ambos os princípios fossem sinônimos, tal discussão seria impensável³³.

Valeschka e Silva Braga, a seu turno, afirma que a razoabilidade possui forte conteúdo subjetivo, tendo seu campo de atuação guiado pelo senso comum predominante em determinado grupo, enquanto que a proporcionalidade volta-se para a ampla esfera da ciência jurídica, tendo pretensões de aplicação em todos os ordenamentos jurídicos³⁴.

Helenilson Cunha Pontes, por sua vez, reconhece que há pontos de contato entre ambos os princípios, como, por exemplo, no que tange à identidade de fundamento funcional. Porém, segundo o ilustre professor, quatro seriam as diferenças, a saber: (i) a decisão que aplica a proporcionalidade exigiria motivação racional de maior dimensão, em razão da existência de seus três subprincípios; (ii) a razoabilidade prescindiria da correlação meio-fim, enquanto a aplicação da proporcionalidade consubstanciaria notadamente tal juízo relacional, diferindo ambas, pois, pelo conteúdo; (iii) distinguir-se-iam ainda pela natureza, sendo a razoabilidade princípio hermenêutico e a proporcionalidade, princípio jurídico material; e (iv) suas funções eficaciais seriam distintas, posto que a razoabilidade

³² Cf. *The UK Statute Law Database*, disponível em www.statutelaw.gov.uk. Trata-se de Ato do Parlamento Britânico que recebeu sanção real em 1998 e passou a vigorar em 2 de outubro de 2000. O Ato torna ilegal qualquer disposição de órgão público que ofenda a Convenção Européia de Direitos Humanos, a menos que lei determine expressamente que não haja outra opção a esta disposição. O Ato também requer que juizes britânicos prestem contas de suas decisões à Corte de Estrasburgo e que interpretem a legislação conforme a citada Convenção Européia de Direitos Humanos. Caso esta interpretação não seja possível, os juizes não podem invalidar a lei: o máximo que podem fazer é uma declaração de incompatibilidade, a qual não afeta a validade da lei. Assim sendo, o *Human Rights Act* procura manter o princípio da soberania do Parlamento. Por fim, importa destacar que casos individuais ainda podem ser levados à Corte de Estrasburgo como última instância e que a pena de morte foi totalmente abolida em território britânico.

³³ SILVA, op. cit., pp. 29-30.

³⁴ BRAGA, op. cit., p. 167.

possui a função de bloqueio, e a proporcionalidade também possui a função de resguardo³⁵.

Finalmente, Willis Santiago Guerra Filho defende que a proporcionalidade não deve ser confundida com a razoabilidade, por serem incomensuráveis. Para o jurista cearense, a razoabilidade é um princípio com função negativa, tendo em vista que desobedecê-lo significa ultrapassar irremediavelmente os limites do que as pessoas em geral, de plano, consideram como aceitável, em termos jurídicos. A proporcionalidade, por sua vez, tem uma função positiva a exercer, na medida em que pretende demarcar aqueles limites, indicando como nos mantermos³⁶.

Ante os posicionamentos acima descritos, verifica-se que começa a surgir na doutrina nacional o entendimento de que os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade possuem características próprias que permitem individualizá-los. Esta discussão, contudo, é meramente acadêmica, sendo que os tribunais pátrios, como veremos adiante, adotam o entendimento de que os princípios ora analisados são equiparados.

1.4. Relação dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade com princípios constitucionais

1.4.1. Princípios da capacidade contributiva e do não-confisco

Vimos que a razoabilidade e a proporcionalidade têm por finalidade precípua a solução de colisões entre princípios constitucionais. Considerando esta interação, importa analisar a relação da razoabilidade e da proporcionalidade com os princípios constitucionais tributários, notadamente o da capacidade contributiva e o do não-confisco, que, ocasionalmente, colidem com o princípio da legalidade.

³⁵ PONTES, op. cit., pp. 85-90.

³⁶ GUERRA FILHO, Willis Santiago. *Processo Constitucional e Direitos Fundamentais*, 5ª ed., São Paulo, RCS, 2007, p. 86-87, nota 158.

O princípio da capacidade contributiva está previsto no parágrafo 1º do artigo 145 da Constituição Federal, segundo o qual “*sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte*”. É destinatário deste princípio o legislador, que deve atribuir caráter pessoal aos impostos que cria, graduando-os conforme a capacidade econômica do contribuinte.

Luciano Amaro propõe interessante analogia ao afirmar que “*onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço à busca de água*”³⁷. Para o jurista, a capacidade contributiva é a manifestação da isonomia no Direito Tributário, devendo ser tratados com igualdade aqueles que tiverem igual capacidade contributiva e com desigualdade os que revelem riquezas diferentes e, portanto, diferentes capacidades de contribuir.

Nos termos do princípio da capacidade contributiva, todos os cidadãos devem contribuir com as despesas públicas de acordo com sua capacidade econômica. Neste sentido, Roque Antônio Carrazza leciona que os impostos, quando ajustados à capacidade contributiva, permitem que os cidadãos cumpram seus deveres de solidariedade política, econômica e social, contribuindo para as despesas públicas conforme sua capacidade econômica e ajudando a remover os obstáculos econômicos e sociais que limitam a liberdade e a igualdade dos menos favorecidos³⁸.

Assim sendo, o princípio da capacidade contributiva, servindo de critério ou de instrumento à concretização de direitos fundamentais, estabelece que quem tem maior riqueza deve, em termos proporcionais, pagar mais impostos do que quem tem menor riqueza.

O princípio da capacidade contributiva, portanto, representa um eficaz instrumento de justiça fiscal, tendo em vista que a distribuição da carga tributária conforme a capacidade econômica do indivíduo traz a idéia de que os tributos

³⁷ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, 11ª edição, São Paulo, Saraiva, 2005, p.138.

³⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 23ª ed., São Paulo, Malheiros, 2007, p. 87.

devem se amoldar às situações individuais, de modo a garantir ao contribuinte uma posição isonômica no que se refere ao seu sacrifício individual em prol do interesse público.

O princípio do não-confisco, por sua vez, está previsto no artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal, segundo o qual é vedado aos entes federativos utilizar tributo com efeito de confisco. De acordo com Antônio Roberto Sampaio Dória, entende-se por confisco “a absorção da propriedade particular pelo Estado, sem justa indenização”³⁹.

Trata-se de norma dirigida ao Estado cujo objetivo é garantir ao contribuinte limites à atuação estatal, impedindo o livre arbítrio do legislador na instituição de tributos. Representa a coibição de qualquer aspiração estatal que possa levar à injusta apropriação, no todo ou em parte, do patrimônio do contribuinte. Assim sendo, o tributo utilizado com efeito de confisco será tido como inconstitucional, devendo a lei que o instituiu ser erradicada do ordenamento jurídico.

Existem, contudo, situações nas quais o tributo deixa de ser fonte de arrecadação de receitas para o Estado e passa a ser utilizado como elemento de controle, representando verdadeiras exceções ao princípio do não-confisco.

Ricardo Aiache Cordeiro lembra que a primeira destas exceções refere-se aos tributos extrafiscais, que, em detrimento da função arrecadatória, servem de instrumento de ação política, econômica ou social. A segunda corresponde aos impostos proibitivos, caracterizados pela incidência de uma alíquota elevada sobre determinados setores, como produção de bebidas e cigarro. Por fim, no estado de guerra, por se tratar de uma situação extrema, é possível a ocorrência de confisco, cabendo inclusive a instituição do imposto extraordinário de guerra, previsto no artigo 154, inciso II, da Constituição Federal⁴⁰.

³⁹ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Princípios Constitucionais Tributários e a Cláusula Due Process of Law*, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1964, p. 258.

⁴⁰ CORDEIRO, Ricardo Aiache. *Princípios Constitucionais Tributários*, Porto Alegre, Sérgio Antônio Fabris, 2006, p. 126.

No que concerne ao exame do caráter confiscatório da exação, Roque Antônio Carrazza ressalta que, *a priori*, é impossível precisar a partir de que ponto o tributo assume viés confiscatório. Porém, para o autor, a análise de cada caso concreto, com base nos princípios da igualdade, da capacidade contributiva, da função social da propriedade e da dignidade humana, é capaz de revelar se o tributo atingiu as raias do confisco, hipótese em que o Poder Judiciário deverá declarar inconstitucional a lei irrazoável que o criou⁴¹.

No mesmo sentido é o entendimento de Estevão Horvath:

“Apesar de todo o esforço que se despenda com vistas à formulação mais concreta do que possa corresponder quantitativamente o não-confisco em termos de adequação da lei tributária à razoabilidade, pensamos que somente se poderá saber se o importe tributário é ou não razoável analisando-se cada caso concreto e levando-se em conta as condições de tempo e lugar e os fins econômicos e sociais de cada imposto”⁴².

Conclui-se, portanto, que os princípios da capacidade contributiva e do não-confisco estão intrinsecamente ligados à idéia de razoabilidade e de proporcionalidade, tendo em vista que não é razoável e proporcional instituir tributos com caráter confiscatório e que não respeitem a capacidade econômica do contribuinte.

1.4.2. Princípio do devido processo legal

A razoabilidade e a proporcionalidade também se relacionam com o princípio do devido processo legal, na medida em que tais princípios tutelam os direitos fundamentais. Por esta razão, a garantia do *due process of law* será estudada a seguir.

⁴¹ CARRAZZA, op. cit., p. 102.

⁴² HORVATH, Estevão. *O Princípio do não-confisco no Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, 2002, p.61.

O princípio do devido processo legal encontra sua origem no capítulo 39 da Magna Carta Inglesa de 1215, inicialmente concebido como simples limitação às ações reais:

“Nullus liber homo capiatur vel impresonetur aut disseisietur de libero suo vel libertatibus, vel liberis consuetudinibus suis, aut utlagetur, aut exuletur, aut aliquo modo destruat, nec super eo ibimus, nec super eum mitemus, nisi per legale iudicium parium suorum, vel per legem terrae”⁴³.

A cláusula garantia a inviolabilidade dos direitos relativos à vida, à liberdade e à propriedade, cuja supressão seria possível somente através da “lei da terra”, ou *law of the land*. Tais direitos, portanto, só seriam limitados pelos procedimentos comumente aceitos e sedimentados nos precedentes judiciais. No fundo, como destaca Sampaio Dória, referida *garantia se resumia no direito a um processo ordenado*⁴⁴.

Em 1354, durante o reinado de Eduardo III, a expressão *per legem terrae*, contida no final da cláusula, foi substituída pela expressão *due process of law*, em uma lei do Parlamento. Com o passar do tempo, o conceito de devido processo legal enriqueceu-se e ganhou novas dimensões, deixando de exigir apenas um processo formalizado e passando a abranger aspectos específicos, como o requisito da prévia citação para a demanda e da oportunidade de defesa.

Foi graças à matriz inglesa que a garantia do devido processo legal ingressou no direito norte americano, através da 5^a⁴⁵ e da 14^a⁴⁶ Emendas à Constituição de 1787. Enquanto a 5^a Emenda impunha apenas ao governo federal as limitações

⁴³ Cf. DÓRIA, op. cit., p. 23. Em inglês, o texto assim se traduz: “No freeman shall be taken, or imprisoned, or disseised, or outlawed, or exiled, or any wise destroyed; nor shall we go upon him, nor send upon him but by the lawful judgement of his peers or by the law of the land”

⁴⁴ DÓRIA, op. cit., p. 25.

⁴⁵ “No person shall be held to answer for a capital, or otherwise infamous crime, unless on a presentment or indictment of a Grand Jury, except in cases arising in the land or naval forces, or in the Militia, when in actual service in time of War or public danger; nor shall any person be subject for the same offence to be twice put in jeopardy of life or limb; nor shall be compelled in any criminal case to be a witness against himself, **nor be deprived of life, liberty, or property, without due process of law**; nor shall private property be taken for public use, without just compensation. (g.n.)

⁴⁶ All persons born or naturalized in the United States, and subject to the jurisdiction thereof, are citizens of the United States and of the State wherein they reside. No State shall make or enforce any law which shall abridge the privileges or immunities of citizens of the United States; **nor shall any State deprive any person of life, liberty, or property, without due process of law**; nor deny to any person within its jurisdiction the equal protection of the laws.(g.n.).

contidas na cláusula *due process of law*, a 14ª Emenda, incorporada à Constituição após a Guerra de Secessão, estendeu tais limitações aos Estados, com o intuito de elevar os escravos alforriados à igualdade jurídica gozada pelos demais cidadãos.

Segundo Mariá Brochado, a Suprema Corte americana adotou uma tendência a considerar o *due process of law* como princípio restrigente ao poder legislativo, não somente em relação aos direitos processuais, mas também a direitos substantivos reconhecidos pela Common Law⁴⁷.

No Brasil, a garantia do devido processo legal encontra-se positivada no artigo 5º, inciso LIV, da Constituição Federal, segundo o qual “ninguém será privado de sua liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”. A garantia no nosso sistema, contudo, não tem o mesmo significado que no americano, pois a Constituição brasileira elenca exhaustivamente não apenas as garantias processuais, que corresponderiam ao *devido processo legal adjetivo*, mas também as garantias fundamentais individuais, que corresponderiam ao *devido processo legal substantivo*.

Para André L. Borges Netto, o entendimento atual do devido processo legal substantivo permite o controle de atos normativos disciplinadores de liberdades individuais, transformando-se numa mistura entre os princípios da razoabilidade e da legalidade para o controle dos atos editados pelo Executivo e pelo Legislativo⁴⁸.

De todo o exposto, conclui-se que a garantia do devido processo legal é inerente ao Estado Democrático de Direito, na medida em que assegura os direitos fundamentais do cidadão. É graças a esta garantia que todos os atos infraconstitucionais devem guardar relação de compatibilidade com os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, sob pena de inequívoca inconstitucionalidade, reconhecida nos controles difuso ou concentrado.

⁴⁷ BROCHADO, op. cit., p. 129.

⁴⁸ BORGES NETTO, André L. *A razoabilidade constitucional*. Revista Jurídica Virtual do Palácio do Planalto Nº 12 - MAIO/2000, extraído do site http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/revista/Rev_12/razoab_const.htm, acesso em 11/03/2010.

1.5. O papel do Poder Judiciário no controle da discricionariedade do legislador

A discricionariedade é um conceito amplamente estudado em Direito Administrativo. Corresponde à margem de liberdade de avaliação ou de decisão atribuída ao administrador para a prática de atos administrativos.

De acordo com Hely Lopes Meirelles, essa liberdade funda-se na idéia de que o administrador, em razão de seu contato com a realidade, é o único que está em condições de bem apreciar os motivos ocorrentes de oportunidade e conveniência da prática de certos atos, que seria impossível ao legislador, dispondo da lei de forma geral e abstrata, prover com justiça e acerto⁴⁹.

A discricionariedade, contudo, não é fenômeno jurídico aplicável exclusivamente aos atos administrativos. Maria Sylvia Zanella di Pietro destaca que a discricionariedade está presente nos três Poderes do Estado em função da emanção de atos de produção jurídica, ou seja, atos que introduzem modificação em relação a uma situação jurídica anterior. Para a jurista, a legislação é o ato de produção jurídica primário, porque fundado unicamente no poder soberano, do qual constitui exercício direto e primário⁵⁰.

Tendo em vista que o conceito de discricionariedade é inerente aos três Poderes, importa examinar se o controle de constitucionalidade dos atos do Legislativo e do Executivo pelo Judiciário com fundamento nos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade não representaria uma afronta ao princípio da separação dos poderes.

Segundo José Carlos Francisco, a discricionariedade administrativa não pode ser considerada irrestrita ou arbitrária por estar limitada à lei e à constituição, razão pela qual

⁴⁹ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*, 36ª edição, Rio de Janeiro, Malheiros, 2010, p. 105.

⁵⁰ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Discricionariedade Administrativa na Constituição de 1988*, 2ª edição, São Paulo, Atlas, 2001, p. 72.

“existe a possibilidade de controle jurídico dos atos discricionários pelo Judiciário, amparado tanto na solução prescrita expressa na norma que está sendo implementada pelo Executivo, quanto no bloco de constitucionalidade e de legalidade composto pela razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, senso de justiça e eqüidade”⁵¹.

Ademais, ressalta o autor que desde o período liberal, quando os monarcas foram forçados a dividir o poder, o Judiciário mantém elevado grau de independência na separação dos poderes, detendo proeminência na função de julgamento. A legitimidade do Judiciário no controle de legalidade e de constitucionalidade decorre não apenas do ordenamento constitucional que o cria com esta função independente, mas também da cláusula do devido processo legal⁵².

A discricionariedade do legislador não pode igualmente ser considerada absoluta, tendo em vista que sua atuação deve ser coerente não apenas com os interesses dos representados, mas também com as normas e princípios constitucionais. Gilmar Ferreira Mendes destaca que, em função destes limites, é vedado ao legislador agir com excesso de poder ou mesmo omitir-se:

“O conceito de discricionariedade no âmbito da legislação traduz, a um só tempo, idéia de liberdade e de limitação. Reconhece-se ao legislador o poder de conformação dentro de limites estabelecidos pela Constituição. E, dentro desses limites, diferentes condutas podem ser consideradas legítimas. Veda-se, porém, o excesso de poder, em qualquer de suas formas. Por outro lado, o poder discricionário de legislar contempla, igualmente, o dever de legislar. A omissão legislativa parece equiparável, nesse passo, ao excesso de poder legislativo”⁵³.

Para o Ministro do Supremo Tribunal Federal, havendo excesso de poder legislativo, não cabe à jurisdição constitucional perquirir sobre a conveniência e oportunidade da lei ou investigar exclusivamente a sua finalidade, o que envolveria o próprio mérito do ato legislativo. O vício deve ser aferido com base em critérios jurídicos, *“precisando-se a congruência entre os fins constitucionalmente*

⁵¹ FRANCISCO, José Carlos. *Função Regulamentar e Regulamentos*, Rio de Janeiro, Forense, 2009, pp. 326-327.

⁵² FRANCISCO, op. cit., p. 433.

⁵³ MENDES, op. cit., p. 41.

*estabelecidos e o ato legislativo destinado à prossecução dessa finalidade*⁵⁴. Constatando-se a existência de outras medidas menos lesivas, o ato legislativo será considerado inconstitucional, por violação ao princípio da proporcionalidade.

Ao analisar a questão da discricionariedade do legislador em matéria tributária, Sampaio Dória afirma que margem de discricção bastante ampla deve ser concedida ao Legislativo na seleção dos objetos e pessoas taxados. Isso porque ao legislador tributário é permitido estabelecer certas discriminações que neutralizem as *acentuadas diferenças econômicas entre os contribuintes de uma nação*⁵⁵. Tais discriminações, que representam verdadeiras exceções ao princípio da igualdade, devem sempre ser fundadas (i) em diferenças de fato entre as pessoas ou objetos taxados, (ii) no interesse fiscal do Estado e (iii) no interesse social⁵⁶. Exemplo desta discriminação é a tributação elevada incidente sobre bebidas alcoólicas e cigarro, por serem artigos nocivos à saúde.

O jurista reconhece a possibilidade de controle dos atos do Legislativo pelo Judiciário sempre que os mesmos ultrapassem os limites razoáveis ou toleráveis, mas alerta que tal decisão deve ser prolatada com extrema cautela, *em obediência ao tradicional cânone de hermenêutica para a decretação de inconstitucionalidade das leis*⁵⁷.

Conclui-se, portanto, que na hipótese de incongruência ou de inadequação entre o meio utilizado e o fim perseguido, o Judiciário poderá recorrer aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade para declarar a inconstitucionalidade de lei ou de ato administrativo, sem risco de afronta ao princípio da separação de poderes.

⁵⁴ MENDES, op. cit., p. 42.

⁵⁵ DÓRIA, op. cit., p. 192.

⁵⁶ DÓRIA, op. cit., pp. 202 a 206.

⁵⁷ DÓRIA, op. cit., p. 197.

CAPÍTULO II: APLICAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE E DA PROPORCIONALIDADE NA JURISPRUDÊNCIA TRIBUTÁRIA

2.1. Da Obrigação Tributária

Em conflitos de natureza tributária, a aplicação dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade recairá sobre um dos elementos da obrigação tributária. Por esse motivo, antes de examinarmos como tais princípios têm sido aplicados na jurisprudência nacional, faz-se necessário um breve estudo da obrigação tributária e de seus elementos.

A obrigação tributária pode ser definida como uma relação de Direito Público, decorrente de lei, na qual o Fisco (sujeito ativo) exige do contribuinte (sujeito passivo) uma prestação (objeto).

A obrigação tributária não se confunde com as obrigações de Direito Privado. Estas nascem por força da manifestação da vontade das partes, enquanto que nas relações obrigacionais tributárias o vínculo surge por força de lei. Essa característica da relação tributária torna indisponíveis os direitos envolvidos nesse vínculo obrigacional.

As fontes da obrigação tributária são a lei e o fato gerador. Enquanto a lei cria o tributo e descreve a hipótese em que o mesmo é devido, o fato gerador, na definição de Luciano Amaro, corresponde à *situação material, legalmente prevista, que configura o suporte fático da incidência tributária*⁵⁸.

Existem duas espécies de obrigação tributária: a *principal* e a *acessória*.

A obrigação principal é de cunho patrimonial, tendo por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Instaura-se com a ocorrência do fato gerador.

⁵⁸ AMARO, op. cit., p. 248.

A obrigação acessória, por sua vez, tem por objetivo viabilizar o controle dos fatos relevantes para o surgimento da obrigação principal. O artigo 113, §2º, do Código Tributário Nacional dispõe que a obrigação acessória é instituída pela legislação tributária, assim entendida a lei em sentido amplo, sempre no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Nos termos do artigo 115 do CTN, o fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que imponha a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal. Como exemplos de obrigação acessória, podemos citar a emissão de nota fiscal, a escrituração de livros fiscais, a inscrição no cadastro de contribuintes e o não recebimento de mercadorias desacompanhadas da documentação pertinente.

Hugo de Brito Machado leciona que a obrigação acessória não implica para o Fisco o direito de exigir um comportamento do contribuinte, mas o poder jurídico de criar contra ele um crédito, correspondente à penalidade pecuniária⁵⁹. Assim sendo, o inadimplemento de uma obrigação acessória propicia ao Fisco o direito de constituir um crédito tributário contra o inadimplente, cujo conteúdo corresponde à penalidade pecuniária.

2.2. Dos Elementos da Obrigação Tributária

A ocorrência do fato gerador depende do acontecimento concreto de seus requisitos previstos em lei. Tais requisitos correspondem aos *elementos da obrigação tributária* – material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo – cuja verificação é essencial para o nascimento do tributo.

O *elemento material* é o núcleo da norma jurídica tributária, a situação de fato descrita pela lei. De acordo com Geraldo Ataliba, o aspecto material corresponde à

⁵⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, 23ª edição, São Paulo, Malheiros, 2003, p. 121.

“designação de todos os dados de ordem objetiva, configuradores do arquétipo em que a hipótese de incidência consiste; é a própria consistência material do fato ou estado de fato descrito pela hipótese de incidência; é a descrição dos dados substanciais que servem de suporte à hipótese de incidência”⁶⁰.

Paulo de Barros Carvalho trata do critério material da regra-matriz de incidência como sendo um verbo seguido de seu complemento, em que emergem *“expressões genéricas designativas de comportamento de pessoas, sejam aqueles que encerram um fazer, um dar ou, simplesmente, um ser”⁶¹.*

No *elemento espacial* encontram-se as coordenadas de espaço onde é possível que ocorra o fato imponible. Refere-se ao âmbito de eficácia da lei tributária e impõe limitações ao seu alcance, seja por disposições constitucionais que versem sobre a repartição de competências legislativas entre as pessoas de Direito Público interno, seja por disposições contidas no Código Tributário Nacional ou em leis complementares que delimitem o local onde ocorre a incidência da norma jurídica tributária.

Segundo lição de José Eduardo Soares de Melo, o elemento espacial compreende tanto o âmbito territorial de validade da lei, estendendo-se por todo o território nacional ou pelos limites geográficos dos demais entes federativos, quanto um local específico, que se verifica, por exemplo, no âmbito do ICMS, cujo fato gerador ocorre *“na saída de mercadoria do estabelecimento”*, excluindo, portanto, a incidência do tributo na saída de bens de residências particulares⁶².

Também é importante salientar, como bem lembra o mestre Ruy Barbosa Nogueira, que o local onde se realiza o fato gerador do imposto normalmente determina a lei aplicável, sendo de extrema importância na solução da bitributação, tanto internacional quanto interna⁶³.

O *elemento temporal* fixa o momento que deverá ser levado em conta para a configuração do fato gerador e da legislação aplicável ao caso concreto. A partir do

⁶⁰ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*, 5ª edição, São Paulo, Malheiros, 1992, p. 95.

⁶¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 17ª edição, São Paulo, Saraiva, 2005, p. 258.

⁶² MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*, 4ª edição, São Paulo, Dialética, 2003, p. 183.

⁶³ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*, 15ª edição, São Paulo, Saraiva, 1999, p. 148.

dado temporal exato, contido implícita ou explicitamente na lei tributária, ao intérprete é possível indicar o momento certo em que nasce a obrigação tributária, o preciso instante em que se origina o vínculo obrigacional tributário entre o particular e o Estado. Consequentemente, o elemento temporal será essencial na determinação da alíquota, da base de cálculo e na análise de condições pessoais para a concessão de eventuais benefícios.

O *elemento quantitativo* contém os dados necessários para se determinar o *quantum debeatur* do tributo, isto é, o efetivo valor a ser recolhido aos cofres públicos, sendo composto pela *base de cálculo* e pela *alíquota*.

Segundo Paulo de Barros Carvalho, “a *base de cálculo* é a grandeza instituída na conseqüência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária”⁶⁴. A base de cálculo, portanto, mede as reais proporções do fato, que já se encontra descrito no elemento material da obrigação tributária.

Além de estabelecer que a base de cálculo só pode ser fixada por lei, o Código Tributário Nacional, no artigo 97, parágrafo 1º expressamente equipara à majoração do tributo a modificação de sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

A alíquota, por sua vez, corresponde a um percentual que mede a proporção exata do valor que deve ser levado ao Estado a título de tributo, quando aplicada sobre a respectiva base de cálculo.

Finalmente, o *elemento pessoal* é formado por dois elementos indispensáveis para a constituição do vínculo obrigacional: o sujeito ativo e o sujeito passivo da relação obrigacional tributária.

⁶⁴ CARVALHO, op. cit. p. 331-332.

O sujeito ativo da obrigação tributária é aquele que recebe da lei o direito de exigir, fiscalizar e ser o detentor da receita oriunda da arrecadação do tributo. No rol de legitimados para figurar no pólo ativo encontram-se as pessoas políticas de Direito Público (União Federal, Estados, Distrito Federal e Municípios), autarquias, fundações mantidas pelo Poder Público e pessoas jurídicas de Direito Privado que persigam finalidades públicas e que recebam expressamente da lei a atribuição de figurar como sujeito ativo de obrigações tributárias.

O sujeito passivo da relação tributária é o devedor da obrigação. Segundo Ruy Barbosa Nogueira, é o indivíduo *que praticou a situação descrita como núcleo do fato gerador, aquele a quem pode ser imputada a autoria ou titularidade passiva do fato imponível*⁶⁵.

O artigo 121 do Código Tributário Nacional qualifica duas espécies de sujeito passivo: o contribuinte e o responsável. Contribuinte, na dicção do CTN, é aquele que *tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador*. Luciano Amaro destaca que *a figura do contribuinte é geralmente identificável à vista da simples descrição da materialidade do fato gerador*⁶⁶. Dessa forma, contribuinte do Imposto de Renda é aquele que *aufere renda*, enquanto que o contribuinte do Imposto Sobre Serviços é o prestador de serviços.

O recolhimento do tributo também pode ser exigido do responsável, ou seja, pessoa diversa daquela que realizou o fato típico tributário e cuja obrigação decorre de expressa disposição legal. Em outras palavras, quando não houver relação pessoal e direta entre o fato gerador e o sujeito passivo, mas existir algum vínculo entre o sujeito e a situação que constitui o fato gerador, identifica-se a figura do responsável.

Por fim, no que concerne às obrigações acessórias, o sujeito passivo será a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto, conforme o disposto no artigo 122 do CTN.

⁶⁵ NOGUEIRA, op. cit., p. 144.

⁶⁶ AMARO, op. cit., p. 299.

2.3. Aplicação dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade à luz dos elementos da obrigação tributária

O objetivo deste tópico é examinar decisões em que os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade foram utilizados para solucionar conflitos de natureza tributária. Em que pese o emprego cada vez mais comum destes princípios em todos os graus de jurisdição, concentraremos nossa análise em julgados recentes do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal, proferidos após o advento da Constituição de 1988.

Inicialmente, contudo, é oportuno fazer referência a um célebre julgado apontado como pioneiro no reconhecimento de referidos princípios em matéria tributária.

Trata-se do Recurso Extraordinário nº 18.331, de 21 de setembro de 1951, cujo relator foi o Ministro Orozimbo Nonato⁶⁷. Na ocasião, questionava-se a constitucionalidade da Lei nº 995, de 21 de outubro de 1948, do Município de Santos, que majorou o imposto de licença sobre cabines de banho.

Em primeira instância a lei foi julgada inconstitucional, sob o fundamento de que a majoração havia sido desproporcional à capacidade econômica do contribuinte, capaz de lhe cercear uma atividade lícita. O Tribunal de Justiça de São Paulo, contudo, reformou referida sentença, alegando que a Constituição de 1946, vigente na época, não impunha ao Poder Público limites para a majoração de tributos, desde que não constrangesse a atividade particular lícita. Para o tribunal, o imposto, comparado com as demais despesas do contribuinte, não poderia ser considerado excessivo.

Interposto o Recurso Extraordinário, o STF assentou que, ao contrário do entendimento do magistrado de primeira instância, o imposto não aniquilava a liberdade de profissão. A Suprema Corte, portanto, manteve a decisão do TJ/SP,

⁶⁷ RF nº 145, 1953.

reconhecendo que o imposto, apesar de imodesto, era exigível, tendo em vista que a desproporção entre a majoração tributária e a atividade econômica do recorrente era resultante de contratos onerosos firmados por este último.

Em seu voto, o Ministro Orozimbo Nonato assim se manifestou a respeito da proporcionalidade do poder de taxar:

“O poder de taxar não pode chegar à desmedida do poder de destruir, uma vez que aquele somente pode ser exercido dentro dos limites que o tornem compatível com a liberdade de trabalho, de comércio e de indústria e com o direito de propriedade. É um poder, cujo exercício não deve ir até o abuso, o excesso, o desvio, sendo aplicável, ainda aqui, a doutrina fecunda do ‘detournement de pouvoir’. Não há que estranhar a invocação desta doutrina ao propósito da inconstitucionalidade, quando os julgados têm proclamado que o conflito entre a norma comum e o preceito da Lei Maior pode se ascender não somente considerando a letra, o texto, como também, e principalmente, o espírito e o dispositivo invocado”.

Ainda que não tenham sido expressamente citados no acórdão, os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade manifestam-se na idéia de que o Poder Público não pode instituir impostos de forma a impedir ou onerar demasiadamente as atividades do contribuinte.

Exposta essa primeira manifestação dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade na jurisprudência tributária brasileira, passaremos à análise da jurisprudência atual, classificada de acordo com os elementos da obrigação tributária sobre os quais referidos princípios incidiram.

2.3.1. Elemento Material

Iniciaremos nossa análise com acórdão proferido pelo Superior Tribunal de Justiça⁶⁸ em que os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade foram de

⁶⁸ Recurso Especial nº 1.144.982-PR, disponível em https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sSeq=919349&sReg=200901147493&sData=20091015&formato=PDF, acesso em 25/03/2010.

fundamental importância para a solução da lide tributária, tendo em vista a colisão entre direito fundamental do contribuinte e o interesse público.

Contribuinte do Imposto Territorial Rural (ITR) ingressou com Mandado de Segurança no Tribunal Regional Federal da 4ª Região com o intuito de afastar o recolhimento do imposto incidente sobre duas de suas propriedades invadidas pelo Movimento Sem Terra (MST), pretensão que foi acolhida pelo Tribunal.

Ante o não provimento de apelação interposta contra a sentença exarada nos autos do Mandado de Segurança, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial junto ao STJ, sob o argumento de que a decisão recorrida havia violado o disposto no artigo 29 do CTN⁶⁹. Para a recorrente, a cobrança do ITR era devida tendo em vista que a mera propriedade constitui fato gerador da referida exação.

O Relator do acórdão, Ministro Mauro Campbell Marques, observou em seu voto que o inciso XXII do artigo 5º da Constituição Federal garante ao cidadão o direito de propriedade, *que se desdobra na necessidade da prestação de uma obrigação negativa e de uma obrigação positiva por parte do Estado*. Dessa forma, enquanto a obrigação negativa impede que o Estado viole a propriedade particular, exceto nos casos previstos na Constituição e mediante a devida indenização, a obrigação positiva determina que o Estado impeça que os demais particulares violem o direito de propriedade de determinado cidadão.

Para o Ministro, no caso debatido nos autos, o Estado não cumpriu seu dever constitucional de garantir a propriedade do contribuinte, constituindo verdadeira ofensa aos *princípios básicos da razoabilidade e da justiça* o fato do Estado violar o direito de garantia de propriedade e, concomitantemente, exercer a sua prerrogativa de instituir ônus tributário sobre imóvel expropriado por particulares.

⁶⁹ **Art. 29.** O imposto, de competência da União, sobre a propriedade territorial rural tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localizado fora da zona urbana do Município.

Após afirmar que o pagamento de impostos é uma questão inerente à função social da propriedade, o Ministro Relator assim se manifestou a respeito da cobrança de impostos sobre imóveis invadidos:

*“Diante do exposto, espera-se, no mínimo, que o Estado reconheça que, diante de sua própria omissão e da dramaticidade dos conflitos agrários no País, aquele que não tem mais direito algum não possa ser tributado por algo que, somente em razão de uma ficção jurídica, detém sobre o bem o título de propriedade. Ofende o **princípio da razoabilidade**, o da boa-fé objetiva e o próprio bom senso o Estado utilizar-se da aparência desse direito ou do resquício que ele deixou, para cobrar tributos que pressupõem a incolumidade e a existência nos planos jurídicos (formal) e fáticos dos direitos inerentes à propriedade”. (g.n.)*

O Ministro, por fim, concluiu pela inexigibilidade do ITR *diante do desaparecimento da base material do fato gerador e da violação dos referidos princípios da propriedade, da função social e da proporcionalidade*, negando provimento ao recurso da União.

No caso em tela, o STJ viu-se diante de colisão entre direito fundamental do contribuinte, qual seja, o direito de propriedade, e o interesse público, consubstanciado na cobrança do imposto. O princípio da proporcionalidade, como ferramenta essencial à ponderação de direitos, foi empregado para proteger o direito do contribuinte.

Por fim, é importante salientar que no acórdão ora analisado os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade foram utilizados como sinônimos, uma vez que o relator inicialmente menciona a ofensa ao princípio da razoabilidade para, logo após, não dar provimento ao Recurso Especial com fundamento na violação do *“referido princípio da proporcionalidade”*. De qualquer forma, o princípio da proporcionalidade foi crucial para a solução da lide tributária, servindo de fundamento para afastar a cobrança do ITR sobre a propriedade invadida.

No acórdão acima examinado, o STJ serviu-se da razoabilidade e da proporcionalidade para afastar a incidência do tributo. Contudo, existem decisões em

que o tribunal recorreu a referidos princípios para confirmar a materialidade de determinada exação. Exemplo é o acórdão proferido no Recurso Especial nº 780.123/DF⁷⁰, o qual analisaremos a seguir.

Referido recurso foi interposto por contribuinte contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 1ª Região, o qual julgou exigível, das empresas vinculadas à Previdência Urbana, a contribuição destinada ao INCRA (Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária), incidente sobre a folha de salário.

Em suas razões, a recorrente alegou que a contribuição em tela deixou de ser exigível com o advento da lei nº 8.212/91 e que a mesma não poderia ser cobrada de empresa vinculada exclusivamente à previdência urbana.

O relator do acórdão, Ministro Luiz Fux, salientou que o cerne da questão consistia em saber (i) se exigível a contribuição ao INCRA, no percentual de 0,2% sobre a folha de salário, (ii) da possibilidade de cobrança de referida exação das empresas urbanas e (iii) desde quando a mencionada decisão se tornou exigível.

Inicialmente, o relator observou que a jurisprudência do STJ sempre entendeu indevidas as contribuições para o FUNRURAL e para o INCRA pelas empresas vinculadas exclusivamente à Previdência Urbana, em razão da vedação de superposição contributiva. Tal posicionamento, porém, foi alterado quando o Supremo Tribunal Federal firmou entendimento no sentido de que não existiria qualquer óbice à exigibilidade da referida cobrança.

Acompanhando a posição firmada pela Suprema Corte, o STJ passou a decidir pela possibilidade da cobrança da contribuição destinada ao INCRA das empresas vinculadas à Previdência Urbana. Após citar diversos precedentes neste sentido, o relator negou seguimento ao Recurso Especial, julgando válida a cobrança da contribuição, à alíquota de 0,2% sobre a folha de salários, das empresas urbanas.

⁷⁰ Acórdão publicado no DJ em 28/11/2006 e disponível em <https://ww2.stj.jus.br/websecstj/cgi/revista/REJ.cgi/MON?seq=2769799&formato=PDF>

Porém, ao contrário dos precedentes nos quais embasou sua decisão, o Ministro Luiz Fux fez uma cuidadosa análise da natureza da contribuição destinada ao INCRA e da razoabilidade dos fundamentos de sua decisão.

Quanto ao primeiro aspecto, o Ministro observou que a política agrária encarta-se na Ordem Econômica, prevista no artigo 184 da Constituição Federal, razão pela qual a exação que lhe custeia tem inequívoca natureza de contribuição de intervenção estatal no domínio econômico.

Prosseguindo em seu raciocínio, o Ministro destacou que a revelação da natureza tributária da Contribuição ao INCRA *impõe ao aplicador da lei a obediência aos cânones constitucionais e complementares atinentes ao sistema tributário. Dessa forma, como consectário do princípio da legalidade, não há tributo sem lei que o institua, bem como não há exclusão tributária sem obediência à legalidade.*

Tendo em vista a ausência de revogação expressa, o Ministro concluiu que a Contribuição ao INCRA ainda vigora no ordenamento jurídico brasileiro.

Para justificar esta aplicação principiológica do Direito, o Ministro Luiz Fux evocou os ensinamentos de Luís Roberto Barroso, o qual, após afirmar que os *princípios constitucionais servem de guia para o intérprete, cuja atuação deve pautar-se pela identificação do princípio maior que rege o tema apreciado*, assim se manifestou acerca do princípio da razoabilidade:

“O princípio da razoabilidade é um mecanismo para controlar a discricionabilidade legislativa e administrativa. O princípio, com certeza, não liberta o juiz dos limites e possibilidades oferecidos pelo ordenamento. Não é de voluntarismo que se trata. A razoabilidade, contudo, abre ao Judiciário uma estratégia de ação construtiva para produzir o melhor resultado, ainda quando não seja o único possível ou mesmo aquele que, de maneira mais óbvia, resultaria da aplicação acrítica da lei. A jurisprudência do STF tem se valido do princípio para invalidar discriminações infundadas, exigências absurdas e mesmo vantagens indevidas”.

No caso em tela, verifica-se que a razoabilidade não incidiu diretamente sobre o elemento material da obrigação tributária. Ao contrário, a razoabilidade serviu

apenas para fundamentar o voto do Ministro Luiz Fux, o qual foi exclusivamente fundado no princípio da legalidade. Neste sentido, a decisão que, com base no cânone da legalidade, confirma a materialidade de determinada exação, observa o princípio da razoabilidade, na medida em que este é uma ferramenta do Judiciário no controle da discricionariedade legislativa e administrativa.

Exigências impostas ao contribuinte também podem ser consideradas inconstitucionais se ultrapassarem os limites da proporcionalidade e da razoabilidade. É o caso do disposto no artigo 19 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, que condicionava o levantamento e autorização para depósito em conta bancária de valores decorrentes de precatório judicial à apresentação de certidão negativa federal, estadual e municipal, bem como certidão de regularidade para com a Seguridade Social, o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e a Dívida da União, depois de ouvida a Fazenda Pública. Tal exigência foi objeto da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.453-7/DF⁷¹, cujo julgamento proporcionou um interessante debate entre os Ministros Eros Grau e Gilmar Mendes a respeito dos limites da aplicação do princípio da proporcionalidade.

A ação acima citada foi proposta pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, sob o fundamento de que o artigo 19 da Lei nº 11.033/04, ao impor requisitos para o levantamento de precatórios, afrontaria os artigos 100⁷² e 5º, inciso XXXVI⁷³, da Constituição Federal.

O Congresso Nacional, ao prestar informações, defendeu a constitucionalidade do dispositivo atacado, o qual seria *“medida moralizadora, evitando o pagamento de precatórios a devedores da União, Estados, Municípios, Previdência Social e FGTS”*. No mesmo sentido, foi o parecer da Advocacia Geral da

⁷¹ Publicado no DJ em 16/03/2007 e disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginador/paginador.jsp?docTP=AC&docID=409756>

⁷² Na época em que a ADIn foi proposta, a redação do artigo 100 da Constituição Federal era a seguinte:

Art. 100. *À exceção dos créditos de natureza alimentícia, os pagamentos devidos pela Fazenda Federal, Estadual ou Municipal, em virtude de sentença judiciária, far-se-ão exclusivamente na ordem cronológica de apresentação dos precatórios e à conta dos créditos respectivos, proibida a designação de casos ou de pessoas nas dotações orçamentárias e nos créditos adicionais abertos para este fim.*

⁷³ **Art. 5º** *Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:*

(...)

XXXVI - *a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;*

União, para quem os *“comandos constitucionais acerca do pagamento de precatórios não impedem a exigência estabelecida no ato normativo impugnado”*.

Contrariamente ao Congresso Nacional e à AGU, a Procuradoria Geral da União manifestou-se pela procedência da ação proposta, alegando, em síntese, que não é dado ao legislador infraconstitucional estabelecer condição que possa desautorizar a própria Constituição.

Por entender que a instituição de condições para o levantamento de precatórios de fato ofendem os artigos 5º, inciso XXXVI, e 100 da Constituição Federal, a Relatora do acórdão, Ministra Cármen Lúcia, julgou procedente a ação direta, sendo acompanhada pelos demais Ministros.

Em seu voto, o Ministro Ricardo Lewandowski acrescentou que as exigências impostas pelo dispositivo impugnado ofendem o princípio da razoabilidade, pois *“não é razoável que o credor da Fazenda Pública, após uma longa via crucis processual, se veja obrigado a conseguir certidões dos mais distintos órgãos públicos para levantar aquilo que lhe é devido pela Fazenda do Estado”*.

O Ministro Eros Grau, ao comentar o voto do Ministro Lewandowski, fez a seguinte ressalva acerca do princípio da razoabilidade:

“Entendo que a pauta da razoabilidade pode e deve ser utilizada no momento da norma de decisão, da tomada de decisão em relação a determinado caso, mas não no momento da interpretação do direito. Não podemos, a pretexto da razoabilidade ou da proporcionalidade, corrigir o legislador. O que podemos fazer é declarar a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade de lei. Se uma medida, na lei, inteiramente irrazoável, for constitucional, não cabe a este tribunal corrigi-la. No exame concreto da constitucionalidade do preceito nós o aferimos somente pela Constituição. A pauta da razoabilidade não pode ser usada a pretexto de adaptarmos a lei aos nossos desejos ou anseios”.

O Ministro Cezar Peluso, por sua vez, destacou que o artigo 19 da Lei nº 11.033/02 não passaria no teste de proporcionalidade jurídica, *“porque tem por finalidade evidente forçar o pagamento de crédito fiscal, mas não é necessária nem*

adequada a tanto". Nas palavras do Ministro, a norma não seria necessária "pela razão óbvia de que o erário dispõe de modos expeditos de cobranças das execuções fiscais e do próprio recurso da compensação".

Além de desproporcional, o Ministro Cezar Peluso entendeu que a norma impugnada também seria *desarrazoada*, em razão da dificuldade prática de se obter certidões negativas em algumas esferas.

O Ministro Gilmar Mendes reforçou a desproporcionalidade do dispositivo impugnado e assim se dirigiu ao Ministro Eros Grau:

"E, no caso, Ministro Eros Grau, parece-me que temos que ressaltar que o legislador não pode legislar para fazer algo lítero-poético, recreativo. A reserva de lei há de ser uma reserva legal proporcional. A lei tem de ser necessária sob pena de se estar impondo uma restrição indevida".

Instado, o Ministro Eros Grau manifestou-se no sentido de que a função do Supremo Tribunal Federal restringe-se a julgar a constitucionalidade do texto normativo, não lhe sendo possível substituir o Legislativo.

Com a devida vênia, ousamos discordar da opinião do Ministro Eros Grau. A verificação da constitucionalidade de um dispositivo legal através dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade não implica em adaptar a lei aos "desejos ou anseios" dos julgadores. O Judiciário tem o dever de controlar a discricionariedade do Executivo e do Legislativo sempre que esta ultrapassar limites toleráveis, sendo a razoabilidade e a proporcionalidade poderosas ferramentas para este controle.

Felizmente, como se pode constatar dos acórdãos colacionados neste estudo, o posicionamento do Ministro Eros Grau é isolado no STF⁷⁴.

⁷⁴ O Ministro Eros Grau tem reiterado este posicionamento em diversas decisões. Ao proferir seu voto no RE nº 209.843-4 SP, o qual abordava a inconstitucionalidade do artigo 96 da Lei nº 8.383/91, o Ministro assim se manifestou acerca dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade: "Entendo que a razoabilidade e a proporcionalidade só podem – para usar um verbo ao gosto da Casa – ser "manejados" no momento em que o intérprete decide, opta por uma norma de decisão. A razoabilidade não pode ser usada como pretexto para o Poder Judiciário corrigir a lei. Não estamos aqui para corrigir o legislador, salvo quando ele se exceda e afronte a Constituição. Mas a decisão sobre a lei ser ou não ser razoável, isso não cabe a nós".

Outra exigência afastada pela Suprema Corte com fundamento nos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade foi a cobrança de depósito prévio como pressuposto de admissibilidade de recurso administrativo, prevista no parágrafo 2º do artigo 33 do Decreto nº 70.235/72, incluído pela lei nº 10.522/02⁷⁵.

Na ocasião, contribuinte interpôs o Recurso Extraordinário⁷⁶ contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 5ª Região, o qual julgou constitucional o dispositivo acima citado, por não vislumbrar afronta ao artigo 5º, inciso LV⁷⁷ da Constituição Federal. Para o recorrente, a cobrança do depósito prévio violaria não apenas o princípio do contraditório e da ampla defesa, mas também a garantia prevista no inciso XXXIV do artigo 5º da Constituição Federal, a qual assegura a todos o direito de petição aos poderes públicos independentemente do pagamento de taxas.

O Relator do acórdão, Ministro Marco Aurélio, deu provimento ao Recurso Extraordinário, sob o fundamento de que o pleito administrativo insere-se no gênero *direito de petição*, estando assegurado independentemente do pagamento de taxas, razão pela qual o dispositivo impugnado seria claramente inconstitucional.

Em brilhante voto, o Ministro Joaquim Barbosa, após observar que constituiria ofensa ao princípio da legalidade impor restrições que tornem o procedimento administrativo impossível ou inviável, assim se manifestou a respeito da ausência de proporcionalidade da medida:

“Exigir que o administrado deposite determinada quantia como requisito ao exercício do direito de recorrer equivale, na prática, à supressão desse direito. Justamente aí se encontra a afronta à essência do direito de recorrer na via administrativa. O exame da proporcionalidade comprova isso.

⁷⁵ **Art. 33.** Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

(...)

§ 2º Em qualquer caso, o recurso voluntário somente terá seguimento se o recorrente arrolar bens e direitos de valor equivalente a 30% (trinta por cento) da exigência fiscal definida na decisão, limitado o arrolamento, sem prejuízo do seguimento do recurso, ao total do ativo permanente se pessoa jurídica ou ao patrimônio se pessoa física.

⁷⁶ Recurso Extraordinário nº 388.359/PE. Acórdão disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginador/paginador.jsp?docTP=AC&docID=466308> e publicado no Diário de Justiça em 22/06/2006.

⁷⁷ LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

Não está presente a exigência da adequação, que visa a aferir se o meio leva efetivamente ao fim pretendido, quando se impõe o depósito prévio como condição sine qua non para o manejo do recurso. Ao cobrar para admitir recurso administrativo, não consegue a Administração evitar que o administrado, posteriormente, venha a impedir judicialmente os efeitos da decisão administrativa. É criado um entrave que pode não satisfazer o fim da Administração de receber certa quantia.

Quanto à necessidade, ou melhor, à inexistência de outro meio eficaz, também ela não se configura no caso. O depósito prévio cria um discrimen infundado em detrimento do administrado, ao se exigir deste depósito de quantia de que muitas vezes não dispõe e que fica imobilizada enquanto o recurso é analisado. Por outro lado, é descabida qualquer tentativa de se transformar o depósito prévio em condição necessária ao atingimento do objetivo de ter um procedimento administrativo célere.

No que tange à razoabilidade, o confronto entre o direito ao recurso administrativo e a pretensão da Administração de reter quantias até que ela própria analise o recurso há de resultar na preponderância do direito do cidadão de levar adiante sua irrisignação contra medida que considera ilegal ou injusta, inclusive por razões de ordem prática. Vale dizer, a solução mais favorável ao administrado deve prevalecer, mesmo porque a exigência de depósito prévio tem o efeito perverso de contribuir para a sobrecarga do Judiciário, já inacessível a parcelas significativas da população”.

Do excerto acima transcrito, verifica-se que, para o Ministro Joaquim Barbosa, a razoabilidade corresponde a um dos subprincípios da proporcionalidade. Em rara decisão em que todos os subprincípios são citados, o Ministro entendeu que a exigência de depósito prévio como pressuposto para a interposição de recurso voluntário seria medida desnecessária, inadequada e irrazoável, servindo apenas para que o contribuinte desistisse da via administrativa e recorresse diretamente à via judicial, acarretando a sobrecarga do Judiciário.

Vale lembrar que a aplicação dos subprincípios da proporcionalidade é subsidiária, ou seja, a apreciação da necessidade só é exigível se o caso já não tiver sido resolvido com a análise da adequação, enquanto que o exame da proporcionalidade em sentido estrito – ou razoabilidade, de acordo com o entendimento do Ministro Joaquim Barbosa – só é imprescindível se o problema já não tiver sido solucionado com a análise da adequação e da necessidade. Portanto,

no voto ora analisado, não seria imperativa a análise da necessidade e da razoabilidade da medida, uma vez que esta já havia se demonstrado inadequada.

O Ministro Cezar Peluso, por sua vez, também reconheceu a ausência de razoabilidade na exigência de depósito prévio, apenas acrescentando *que é preciso haver perfeita simetria entre a norma, de um lado, e seus fundamentos e objetivos, de outro*. Neste sentido, a norma impugnada não seria medida adequada, *por não conseguir evitar que decisão judicial impeça o recebimento do valor pretendido, nem mesmo necessária, pois pode aviar-se a cobrança ao cabo de procedimento administrativo, sem que se exija do contribuinte prévio depósito de quantia cuja legitimidade ainda se discute*.

À exceção do Ministro Sepúlveda Pertence, os demais, sem se deter no exame da razoabilidade da medida, acompanharam o voto do Relator, dando provimento ao Recurso Extraordinário interposto pelo contribuinte.

Outro exemplo de decisão em que os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade incidiram sobre o elemento material da obrigação tributária é o acórdão proferido no Recurso Extraordinário nº 573.675/SC⁷⁸, o qual versou sobre a Contribuição para o Custeio de Serviço de Iluminação Pública (COSIP) incidente em município do Estado de Santa Catarina.

O Ministério Público do Estado de Santa Catarina interpôs Recurso Extraordinário contra acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça daquele Estado que julgou improcedente Ação Declaratória de Inconstitucionalidade (ADI) estadual proposta contra a Lei Complementar nº 07, de 30 de dezembro de 2002, editada pelo Município de São José, que instituiu a COSIP.

Referida Lei Complementar dispunha que a COSIP – contribuição destinada ao custeio do serviço de iluminação pública, assim entendida a iluminação de vias e logradouros, bem como atividades acessórias de instalação, manutenção e expansão da respectiva rede de iluminação – era devida pelos consumidores

⁷⁸ Acórdão Publicado no DJe em 22/05/2009 e disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginador/paginador.jsp?docTP=AC&doc ID= 593814>

residenciais e não residenciais de energia elétrica. A base de cálculo da contribuição correspondia ao valor da Tarifa de Iluminação Pública, apurado mês a mês, referente ao custo mensal do serviço de iluminação pública. Esse montante era rateado pelos contribuintes, segundo alíquotas que variavam conforme o tipo de usuário do serviço, classificado como consumidor primário, residencial, comercial, industrial e serviço público, e de acordo com o gasto de energia.

A título de exemplo, um consumidor residencial que consumisse entre 201 e 500 KWh de energia elétrica por mês seria tributado pela COSIP à alíquota de 5%, enquanto que comerciantes, indústrias e empregados do serviço público que consumissem a mesma quantidade de energia elétrica seriam tributados à alíquota de 16%.

Na ADI estadual, o Ministério Público do Estado de Santa Catarina sustentou ofensa aos princípios da *igualdade*, tendo em vista que os beneficiários do serviço de iluminação pública não seriam apenas os contribuintes da COSIP, e da *isonomia*, em função de ausência de fundamento plausível para a diferenciação entre contribuintes residenciais e não residenciais na distribuição do ônus do pagamento. Ademais, para o Ministério Público, *não haveria nenhuma relação entre o que a lei chama de níveis individuais de consumo mensal de energia elétrica com o custo do serviço de iluminação pública*.

O tribunal de origem, contudo, indeferiu a inicial sob o argumento de que a Lei Complementar atacada não padecia dos vícios apontados por estar em consonância com o artigo 149-A⁷⁹ da Constituição Federal, o qual exige que a *contribuição em tela se amolde aos incisos II e III do artigo 150 da Carta Magna, sem fazer qualquer alusão ao inciso II do mesmo dispositivo, o qual abriga o princípio da isonomia tributária*.

⁷⁹ **Art. 149-A** Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III.

Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o caput, na fatura de consumo de energia elétrica.

Ao interpor o Recurso Extraordinário, o Ministério Público do Estado de Santa Catarina, além de reafirmar a inconstitucionalidade da Lei Complementar nº 07/2002, alegou que o princípio da isonomia tributária deve ser observado mesmo que o artigo 149-A da Constituição Federal não tenha feito menção expressa ao inciso II do artigo 150.

Em suas contra-razões, o Município de São José sustentou que a COSIP não se confundia com a extinta Taxa de Iluminação Pública, considerada inconstitucional pelos tribunais, e assentou que referida contribuição *não configura nem um imposto nem uma taxa, cuidando-se de uma contribuição especial cuja base de cálculo não se confunde com a do ICMS*, por não incidir sobre o consumo de energia elétrica.

O Relator do acórdão, Ministro Ricardo Lewandowski, reconheceu que a COSIP, apesar de tratar-se de exação que se subordina a disciplina própria, qual seja, o artigo 149-A da Constituição Federal, deve sujeitar-se aos princípios constitucionais tributários, por enquadrar-se no gênero tributo. Por esse motivo, o legislador infraconstitucional, ao instituir referida contribuição, deve observar os princípios gerais tributários, notadamente o da isonomia e o da capacidade contributiva.

Quanto à alegação da recorrente de que a ofensa ao princípio da isonomia reside no fato de a Lei Complementar nº 07/2002 não ter incluído no rol de contribuintes da COSIP todos aqueles que efetivamente se beneficiam do serviço de iluminação pública, o relator entendeu que, uma vez admitida a constitucionalidade do artigo 149-A da Constituição Federal, o qual previu a possibilidade de cobrança da contribuição na própria fatura de energia elétrica, o princípio da isonomia deve ser aplicado com temperamento.

De acordo com o relator, os principais beneficiários do serviço de iluminação pública são aqueles que residem ou exercem suas atividades no âmbito do Município ou do Distrito Federal, identificáveis por meio das respectivas faturas de energia elétrica. Dessa forma, nas palavras do Relator, *respeitados os demais princípios tributários e os critérios da razoabilidade e da proporcionalidade, nada há*

de inconstitucional em identificarem-se os sujeitos passivos da obrigação em função de seu consumo de energia elétrica.

No que concerne às alíquotas progressivas da COSIP, o relator entendeu que a progressividade prevista na Lei Complementar nº 07/2002 não constituiu afronta aos princípios da isonomia e da capacidade contributiva, *porquanto é lícito supor que quem tem um consumo maior de energia elétrica tem condições de pagar mais.* Assim sendo, o Ministro Lewandowski considerou *razoáveis e proporcionais os critérios escolhidos pelo diploma legal impugnado para estabelecer a sua base de cálculo, discriminar os seus contribuintes e estabelecer as alíquotas a que estão sujeitos.*

Por não vislumbrar ofensa a qualquer princípio constitucional e por entender que os parâmetros empregados pela Lei Complementar nº 07/2002 para a instituição da COSIP não excederam os limites da razoabilidade e da proporcionalidade, o Ministro Lewandowski negou provimento ao recurso. À exceção do Ministro Marco Aurélio, os demais acompanharam o voto do Relator.

No acórdão ora analisado, a razoabilidade e a proporcionalidade são citadas em dois momentos: o primeiro, quando se julgou constitucional a identificação dos contribuintes da COSIP mediante o consumo de energia elétrica e o segundo, quando os critérios utilizados para a aferição da base de cálculo da contribuição forma considerados razoáveis e proporcionais.

Ao proferir seu voto, o Ministro Ricardo Lewandowski refere-se à razoabilidade e à proporcionalidade como critérios, e não como princípios. Com efeito, parte dos autores nacionais, dentre os quais destacamos Dimitri Dimoulis e Leonardo Martins, vislumbra a razoabilidade e a proporcionalidade como critérios de avaliação da constitucionalidade de intervenções estatais em direitos fundamentais. A classificação em princípios ou critérios, contudo, em nada altera a importância da razoabilidade e da proporcionalidade como ferramentas na aferição de constitucionalidade de atos do Poder Público.

2.3.2. Elemento Quantitativo

No que concerne à relação dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade com o elemento quantitativo da obrigação tributária, merece destaque a decisão proferida na Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.551-1⁸⁰, em que se discutiu a constitucionalidade do valor de taxa cobrada pelo Estado de Minas Gerais.

Referida ação foi ajuizada pela Confederação Nacional do Comércio (CNC) e pela Confederação Nacional do Sistema Financeiro (CONSIF), ambas entidades sindicais de grau superior⁸¹, em face do artigo 16 da Lei nº 13.430/99, que, editada pelo Estado de Minas Gerais, deu a seguinte redação ao artigo 15 da Lei Estadual nº 12.425/96:

Art. 16. A Lei nº 12.425, de 27 de dezembro de 1996, fica acrescida do seguinte artigo 15:

Art. 15. A Taxa de Expediente de que trata esta lei será cobrada, ainda, das sociedades seguradoras beneficiadas, nas seguintes hipóteses:

I – pela emissão das guias de arrecadação do Seguro de Danos Pessoais Causados por Veículos Automotores de Vias Terrestres – DPVAT;

II – pelo fornecimento dos dados cadastrais dos proprietários de veículos automotores para fins de cobrança do DPVAT;

§1º - Na hipótese do inciso I, o valor da Taxa de Expediente será retido na conta do Tesouro Estadual em estabelecimento da rede bancária para o recolhimento do tributo.

§2º - É vedado o fornecimento dos dados cadastrais mencionados no inciso II às sociedades seguradoras beneficiadas, sem a comprovação do pagamento da Taxa de Expediente a que se refere o caput deste artigo.

§3º - O valor da Taxa de Expediente previsto no caput deste artigo será de R\$ 10,00 (dez reais) por veículo, e seu custo não poderá ser

⁸⁰ Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginador/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266148>, acesso em 27/03/2010.

⁸¹ CF, Art. 103. Podem propor a ação direta de inconstitucionalidade e a ação declaratória de constitucionalidade: (...)
IX – confederação sindical ou entidade de classe de âmbito nacional

acrescido ao valor do DPVAT e não poderá ser repassado ao contribuinte do IPVA.

Observa-se que, nos termos da legislação impugnada, o Estado de Minas Gerais poderia cobrar taxa das seguradoras pela simples emissão de guias de arrecadação do Seguro DPVAT ou pelo fornecimento de dados cadastrais dos proprietários de veículos automotores, sem que o valor da taxa pudesse ser repassado aos contribuintes do IPVA.

Na medida cautelar em que se pleiteou a suspensão da exigibilidade da Taxa de Expediente, as entidades sindicais alegaram que referida taxa excedia em muito o custo dos serviços prestados pelo Estado de Minas Gerais, caracterizando-se como tributo com efeitos de confisco.

Com o intuito de embasar os argumentos apresentados, as autoras juntaram aos autos laudos técnicos que comprovavam que o custo efetivo do serviço de fornecimento de dados cadastrais não passava de R\$ 0,000.319 (trezentos e dezenove milionésimos de real), enquanto que na hipótese de emissão de guias, o valor de R\$ 10,00 cobrado pela Taxa de Expediente excederia em 835% o valor da execução do serviço.

Em sua defesa, o Governador e a Assembléia Legislativa do Estado de Minas Gerais limitaram-se a defender a plena validade constitucional da norma legal impugnada, enfatizando, preliminarmente, a ilegitimidade ativa das autoras.

Além de rejeitar a questão preliminar de ilegitimidade ativa, o Supremo Tribunal Federal deferiu, por maioria de votos, o pedido cautelar formulado pelas entidades sindicais, suspendendo a exigibilidade do artigo 15 da Lei nº 12.425/96.

Em seu voto, o Ministro Celso de Mello, relator do acórdão, ressaltou que entre os custos da atividade estatal e o valor da taxa deve haver *uma relação de equivalência razoável*, sendo vedado ao legislador instituir taxa cujo montante supere o custo do serviço prestado. Para o Ministro, a norma impugnada violou os princípios do não-confisco, tendo em vista que a cobrança da Taxa de Expediente

acarretaria a injusta apropriação estatal de parte do patrimônio do contribuinte, e o da proporcionalidade, pois o Poder Público agiu imoderadamente ao instituir referida taxa.

O Relator do acórdão assim se manifestou a respeito do princípio da proporcionalidade:

“O Estado não pode legislar abusivamente. A atividade legislativa está necessariamente sujeita à rígida observância de diretriz fundamental que, encontrando suporte teórico no princípio da proporcionalidade, veda os excessos normativos e as prescrições irrazoáveis do Poder Público. O princípio da proporcionalidade - que extrai 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 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”.

Verifica-se que, de acordo com o entendimento da Suprema Corte, a Taxa de Expediente foi considerada inconstitucional porque o elemento quantitativo de sua hipótese de incidência não observou a relação de razoável equivalência que deve existir entre o custo real dos serviços e o montante a que o contribuinte pode ser compelido a pagar.

Outra decisão em que o STF aplicou os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade no elemento quantitativo da obrigação tributária foi a proferida na Medida Cautelar em Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 2010-12/DF⁸², ajuizada pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil em face do disposto na Lei nº 9.783, de 28 de janeiro de 1999, que dispunha sobre a

⁸² Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginador/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347383>, acesso em 05/04/2010.

contribuição para o custeio da previdência social dos servidores públicos, ativos e inativos, e dos demais pensionistas dos três poderes da União⁸³.

Para a autora, a lei impugnada apresentava uma série de inconstitucionalidades, dentre as quais, para os fins deste trabalho, destacam-se (i) a ilegitimidade da estrutura progressiva das alíquotas pertinentes à contribuição de seguridade social, prevista no artigo 2º da Lei nº 9.783/99 e (ii) a ofensa ao artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal, que veda a instituição de tributo com efeito confiscatório.

Antes de apreciar as questões da progressividade e do caráter confiscatório da contribuição, o Ministro Celso de Mello, relator do acórdão, enfatizou que não assiste ao contribuinte o direito de opor ao Poder Público pretensão que vise a obstar o aumento de tributos, quando respeitadas, pelo Estado, as diretrizes

⁸³ Eis a redação da Lei nº 9.783/99:

Art. 1º A contribuição social do servidor público civil, ativo e inativo, e dos pensionistas dos três Poderes da União, para a manutenção do regime de previdência social dos seus servidores, será de onze por cento, incidente sobre a totalidade da remuneração de contribuição, do provento ou da pensão.

Parágrafo único. Entende-se como remuneração de contribuição o vencimento do cargo efetivo, acrescido das vantagens pecuniárias permanentes estabelecidas em lei, os adicionais de caráter individual, ou quaisquer vantagens, inclusive as relativas à natureza ou ao local de trabalho, ou outra paga sob o mesmo fundamento, excluídas:

I - as diárias para viagens, desde que não excedam a cinquenta por cento da remuneração mensal;

I - as diárias;

II - a ajuda de custo em razão de mudança de sede;

III - a indenização de transporte;

IV - o salário-família.

Art. 2º A contribuição de que trata o artigo anterior fica acrescida dos seguintes adicionais:

I - nove pontos percentuais incidentes sobre a parcela da remuneração, do provento ou da pensão que exceder a R\$ 1.200,00 (um mil e duzentos reais), até o limite de R\$ 2.500,00 (dois mil e quinhentos reais);

II - catorze pontos percentuais incidentes sobre a parcela da remuneração, do provento ou da pensão que exceder a R\$ 2.500,00 (dois mil e quinhentos reais).

Parágrafo único. Os adicionais de que trata o caput têm caráter temporário, vigorando até 31 de dezembro de 2002.

Art. 3º Não incidirá contribuição sobre a parcela de até R\$ 600,00 (seiscentos reais) do provento ou pensão dos que forem servidores inativos ou pensionistas.

Parágrafo único. Será de R\$ 3.000,00 (três mil reais) o valor da parcela de que trata o caput, quando se tratar de servidor inativo ou pensionista com mais de setenta anos de idade ou de servidor aposentado por motivo de invalidez.

Art. 4º O servidor público civil ativo que permanecer em atividade após completar as exigências para a aposentadoria voluntária integral nas condições previstas no art. 40 da Constituição Federal, na redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998, ou nas condições previstas no art. 8º da referida Emenda, fará jus à isenção da contribuição previdenciária até a data da publicação da concessão de sua aposentadoria, voluntária ou compulsória.

Art. 5º A União, as autarquias e as fundações públicas federais contribuirão para o custeio do regime próprio de previdência social dos seus servidores públicos, observados os critérios estabelecidos na Lei nº 9.717, de 27 de novembro de 1998.

Parágrafo único. Aplica-se o disposto neste artigo às organizações sociais, com relação aos servidores detentores de cargo efetivo que compõem o seu quadro.

Art. 6º As contribuições previstas nesta Lei serão exigidas a partir de 1º de maio de 1999 e, até tal data, fica mantida a contribuição de que trata a Lei nº 9.630, de 23 de abril de 1998.

constitucionais que regem o exercício da competência impositiva. Dessa forma, apenas quando transgredidas as limitações constitucionais ao poder de tributar o contribuinte terá o direito de contestar judicialmente a tributação que tenha sentido discriminatório ou caráter confiscatório.

Prosseguindo em seu exame, o Relator citou os ensinamentos de Antônio Roberto Sampaio Dória ao destacar que o princípio do não-confisco é uma cláusula aberta, reclamando que os tribunais, na ausência de uma diretriz objetiva e genérica, aplicável a todas as circunstâncias, *procedam à avaliação dos excessos eventualmente praticados pelo Estado, tendo em consideração as limitações que derivam do princípio da proporcionalidade*. Neste sentido, o conceito de confisco, por se tratar de um conceito aberto, não previsto na Constituição Federal, deve ser formulado pelo juiz, *com apoio em seu prudente critério, quando chamado a resolver os conflitos entre o Poder Público e os contribuintes*.

De acordo com o entendimento do Ministro Celso de Mello, o caráter confiscatório do tributo evidencia-se sempre que o efeito cumulativo – resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pelo mesmo ente federativo – afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio ou os rendimentos do contribuinte, como se verifica de trecho de seu voto abaixo transcrito:

“Tenho para mim, portanto, assentadas essas premissas de ordem conceitual, e em face da escala de progressividade definida no artigo 2º da Lei nº 9.783/99, que a identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte – considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) – para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público”. (g.n.)

Com base neste entendimento, o Ministro Celso de Mello concluiu que a alíquotas progressivas de 9% e 14%, constantes no artigo 2º da lei impugnada,

aliadas à incidência do Imposto de Renda sobre a remuneração dos servidores públicos federais, revestiriam a contribuição social de um caráter confiscatório, razão pela qual a mesma deveria ser declarada inconstitucional.

Os demais Ministros acompanharam o voto do Relator, deferindo a concessão da cautelar.

No acórdão acima analisado, as alíquotas progressivas foram julgadas inconstitucionais mediante aplicação da razoabilidade. O exame da proporcionalidade e da razoabilidade, porém, também pode incidir sobre a base de cálculo de determinada exação, como veremos a seguir.

Contribuinte interpôs Recurso Extraordinário⁸⁴ contra acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo em sede de ação anulatória cumulada com repetição de indébito, na qual se discutia a suposta confusão entre a base de cálculo da Taxa de Coleta de Lixo Domiciliar, instituída pelo Município de São Carlos, e a base de cálculo do Imposto Predial Territorial Urbano (IPTU).

Nos termos do acórdão recorrido, o fato da base de cálculo da Taxa de Coleta de Lixo levar em consideração o custo do serviço dividido proporcionalmente entre as áreas construídas dos imóveis não implicaria identidade com a base de cálculo do IPTU. Dessa forma, de acordo com o TJ/SP, a divisão do custo do serviço em função da propriedade não constitui base de cálculo do IPTU, tendo em vista que a base de cálculo do imposto é o valor venal do imóvel.

Na fundamentação do Recurso Extraordinário, a recorrente alegou que a base de cálculo da referida taxa, qual seja, o metro quadrado da propriedade, corresponderia à base de cálculo do IPTU, em flagrante afronta ao artigo 145, §2º⁸⁵, da Constituição Federal.

⁸⁴ Recurso Extraordinário nº 232.393-1/SP, disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginador/paginador.jsp?docTP=AC&docID=253993>, publicado no DJ em 05/04/2002.

⁸⁵ **Art. 145.** *A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:*
(...)
§ 2º - *As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.*

O Relator do acórdão, Ministro Carlos Velloso, salientou que o artigo 33 do Código Tributário Nacional fixa o valor venal do imóvel como base de cálculo do IPTU, sendo que as legislações municipais, com o intuito de calcular o valor venal do imóvel, valem-se da metragem da área.

Para o Ministro, a questão a ser analisada seria a seguinte: se o fato de um dos dados utilizados para se chegar ao valor venal do imóvel – base de cálculo do IPTU – contaminaria de vício de inconstitucionalidade a base de cálculo da Taxa de Coleta de Lixo, tendo em vista que esta leva em consideração o custo do serviço dividido proporcionalmente entre as áreas construídas dos imóveis.

Partindo desta questão, o relator ponderou que o custo do serviço seria a verdadeira base de cálculo da taxa. Todavia, para o fim de aferir a alíquota em cada caso concreto, o Município efetuou a divisão dos serviços proporcionalmente à área construída. Após considerar que a base de cálculo e a alíquota são grandezas inconfundíveis, o relator concluiu que seria incorreto falar-se que a base imponible da taxa objeto da demanda seria idêntica à de qualquer outro imposto.

Ainda de acordo com o entendimento do relator, a forma de cálculo da taxa possibilitaria a realização da *isonomia tributária*, uma vez que, em tese, o imóvel de maior área produz mais lixo do que imóvel de área menor. Para o Ministro relator, tal presunção seria *“razoável e, de certa forma, realiza, também, o princípio da capacidade contributiva do artigo 145, §1º, da Constituição Federal, que, sem embargo de ter como destinatários os impostos, nada impede que possa aplicar-se, na medida do possível, às taxas”*.

Por entender que o fato de um dos elementos empregados na fixação do valor venal do imóvel – base de cálculo do IPTU – ser utilizado para o fim de aferir a alíquota da Taxa de Coleta de Lixo não corresponde à utilização da base de cálculo do IPTU, o Ministro Carlos Velloso negou provimento ao Recurso Extraordinário interposto pelo contribuinte.

O Ministro Marco Aurélio discordou do voto do relator, manifestando-se pela inexistência de razoabilidade na suposição de que o tamanho do imóvel possui relação com a quantidade de lixo produzido:

“A meu ver, não podemos cogitar sequer de razoabilidade, sequer de um nexó de causalidade, porque não creio que possamos afirmar, peremptoriamente, que, quanto maior o imóvel, maior o serviço de coleta de lixo. Não posso assentar a premissa de que a extensão do imóvel conduz, em si, ao maior trabalho na coleta de lixo. Há de perquirir-se, por exemplo, a atividade que se desenvolva no imóvel, para saber-se a extensão do serviço prestado pelo próprio Estado”.

Portanto, de acordo com o entendimento do Ministro Marco Aurélio, seria razoável supor que a atividade desenvolvida no imóvel teria mais relação com a quantidade de lixo produzida do que o tamanho do imóvel. Com base neste fundamento, o Ministro concluiu pela inconstitucionalidade da Taxa de Coleta de Lixo e julgou procedente o recurso.

Em que pese, a nosso ver, a correta ponderação do Ministro Marco Aurélio, os Ministros Nelson Jobim, Sepúlveda Pertence e Maurício Corrêa acompanharam o voto do Relator, negando por maioria o provimento ao Recurso Extraordinário.

Na decisão analisada, verifica-se que a razoabilidade foi utilizada pelo Ministro Carlos Velloso para legitimar a *presunção* de que a dimensão do imóvel está relacionada com a quantidade de lixo produzida, razão pela qual a base de cálculo determinada pelo legislador municipal foi considerada constitucional, por estar de acordo com o princípio da capacidade contributiva.

2.3.2.1. Sanções Tributárias

Ainda dentro do elemento quantitativo da obrigação tributária, importa verificar como o Superior Tribunal de Justiça e o Supremo Tribunal Federal tem aplicado os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade na aferição da constitucionalidade das sanções tributárias.

De acordo com os ensinamentos de Luciano Amaro, as obrigações tributárias, sejam elas principais ou acessórias, *supõem a possibilidade de descumprimento*. O sujeito passivo, por razões que variam do desconhecimento à *vontade consciente de adotar uma conduta contrária ao comando legal, pode proceder de modo diferente do querido pela ordem jurídica*⁸⁶. Essa conduta do sujeito passivo, contrária ao direito, caracteriza-se como *infração*.

Ao criar uma prestação jurídica, o legislador, ciente de que a mesma pode ser descumprida, *enlaça uma providência sancionatória ao não cumprimento do referido dever*⁸⁷. José Eduardo Soares de Melo ressalta o caráter educativo da sanção ao afirmar que a medida tem por finalidade *inibir os possíveis infratores da legislação, castigando-os e evitando reincidências, de modo a estimular o cumprimento da obrigação tributária*⁸⁸.

Do exposto, conclui-se que a prática de infração implica na imposição da respectiva sanção, que, em atendimento ao princípio da legalidade, deve estar prevista em lei. Em matéria tributária, o descumprimento da obrigação principal ou acessória pode ocasionar a imputação das mais diversificadas sanções ao infrator, sendo que as principais serão mencionadas a seguir.

As sanções mais comuns são as *multas*, que se classificam em *moratórias* ou *punitivas*. As multas moratórias decorrem do atraso no recolhimento do tributo e são de natureza penal, uma vez que o valor devido geralmente não guarda proporções com o prejuízo real do sujeito ativo. As multas punitivas, por sua vez, representam medidas repressivas que visam punir o devedor pelo descumprimento de obrigações principais ou acessórias, podendo ser graduadas conforme o montante devido ou o valor da operação.

Os *juros*, na definição de José Eduardo Soares de Melo, *significam e exprimem os lucros que a pessoa tira da inversão de seus capitais ou dinheiro, ou a verba que recebe do devedor como compensação pela demora no pagamento que*

⁸⁶ AMARO, op. cit., p. 431.

⁸⁷ CARVALHO, op. cit., p. 506.

⁸⁸ MELO, op. cit., p. 215.

*lhe é devido*⁸⁹. Em matéria tributária, os *juros moratórios* são cobrados em função do atraso no pagamento do tributo e calculados sobre o período situado entre o vencimento da obrigação e a data do pagamento. No caso de débitos de impostos federais, por exemplo, o artigo 5º, §3º, da Lei nº 9.430/96 dispõe que os juros são calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic), acumulada e mensalmente, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao recolhimento e de 1% no mês do pagamento.

O Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759, de 05 de fevereiro de 2009) prevê a *pena de perdimento* de veículos, mercadorias e moedas no caso de ocorrência de hipóteses que configurem dano ao erário, como, por exemplo, comercialização de mercadoria importada irregularmente⁹⁰ ou adulteração de documento necessário ao desembaraço de mercadoria estrangeira⁹¹.

Por fim, a *apreensão de bens*, inserida no contexto do regular poder de polícia exercido pela Administração Pública, tem por intuito averiguar a situação fiscal do contribuinte. A Súmula 323 do STF, porém, estatui que “*é inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributo*”, razão pela qual não se justifica a permanência dos bens apreendidos na repartição fiscal após o lançamento tributário mediante lavratura de auto de infração.

Feita esta breve consideração a respeito das principais sanções aplicáveis por descumprimento de obrigação tributária, passaremos ao exame de julgados em que os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade foram empregados para afastar a incidência de referidas sanções, iniciando nossa análise com acórdão proferido na Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 551/RJ⁹².

Em 1991, Leonel Brizola, então Governador do Estado do Rio de Janeiro, ingressou com Ação Declaratória de Inconstitucionalidade, com pedido de Medida

⁸⁹ MELO, op. cit. p. 216.

⁹⁰ Artigo 689, inciso X.

⁹¹ Artigo 689, inciso VI

⁹² Publicado no DJ em 14/02/2003 e disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginador/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266412>, acesso em 26/04/2010.

Cautelar, em face dos parágrafos 2º e 3º do artigo 57 do Ato das Disposições Constitucionais e Transitórias da Constituição fluminense, os quais assim dispunham:

“Art. 57. (...)

§2º - As multas conseqüentes do não recolhimento dos impostos e taxas estaduais aos cofres do Estado não poderão ser inferiores a duas vezes o seu valor.

§3º - As multas conseqüentes da sonegação de impostos ou taxas estaduais não poderão ser inferiores a cinco vezes o seu valor”.

Em suas razões, o requerente alegou que as normas impugnadas, além de apresentarem vício formal por terem sido elaboradas sem observância do regular processo legislativo, previam multas com caráter confiscatório, em afronta ao artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal.

Tendo em vista a plausibilidade jurídica dos argumentos trazidos pelo requerente, o Ministro Marco Aurélio, no exercício da Presidência da Suprema Corte, concedeu a liminar para fins de suspensão da exigibilidade dos dispositivos acima transcritos e solicitou as informações cabíveis à Assembléia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro.

A requerida, em suas informações, defendeu que os dispositivos atacados foram editados dentro dos limites do poder constituinte decorrente, fixados pela Constituição Federal. O Advogado Geral da União, por sua vez, opinou igualmente pela constitucionalidade dos referidos dispositivos.

O mérito da ação foi apreciado somente em outubro de 2002. O Relator do acórdão, Ministro Ilmar Galvão, sustentou que a limitação ao poder de tributar contida no artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal estende-se também às multas, ainda que estas não tenham natureza de tributo. Por este motivo, entendeu o Relator que os limites mínimos estabelecidos pelos parágrafos 2º e 3º do artigo 57 do ADCT fluminense apresentavam caráter confiscatório.

No que concerne à proporcionalidade que deve existir entre a infração e a sanção cabível, assim se manifestou o Ministro Ilmar Galvão:

“O eventual caráter de confisco de tais multas não pode ser dissociado da proporcionalidade que deve existir entre a violação da norma jurídica tributária e a sua consequência jurídica, a própria multa. Desse modo, o valor mínimo de duas vezes o valor do tributo como consequência do não recolhimento apresenta-se desproporcional, atentando-se contra o patrimônio do contribuinte, em evidente efeito de confisco. Igual desproporção constata-se na hipótese de sonegação, no qual a multa não pode ser inferior a cinco vezes o valor da taxa ou imposto, afrontando ainda mais o patrimônio do contribuinte”.

Constatada a flagrante inconstitucionalidade dos dispositivos impugnados, a possibilidade de vício formal sequer foi apreciada.

Ao acompanhar o voto do relator, o Ministro Gilmar Mendes afirmou que, em razão da *notória desproporção* entre o valor da multa e a infração cometida, poderia ser invocado não apenas o inciso IV do artigo 150 da CF como fundamento da decisão, mas também o *princípio da proporcionalidade na acepção que o Tribunal tem lhe emprestado do devido processo legal no sentido substancial ou substantivo*.

O Ministro Marco Aurélio, por sua vez, ressaltou que as multas, em função de seu caráter acessório, não podem ultrapassar o valor do principal. Na opinião do Ministro, *quando se cogita de multa de duas vezes o valor do principal – que é o tributo não recolhido – ou de cinco vezes, na hipótese de sonegação, verifica-se o abandono dessa premissa e dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade*.

Como o Ministro Sepúlveda Pertence também acompanhou o voto do relator, o Tribunal, por unanimidade, julgou procedente o pedido formulado na inicial da ação direta para declarar a inconstitucionalidade dos parágrafos 2º e 3º do artigo 57 da ADCT fluminense.

No caso em tela, verifica-se que a sanção imposta pela legislação fluminense era claramente inconstitucional, não apenas pelo seu caráter confiscatório, mas também pela ausência de proporção entre o valor da multa e a infração praticada.

No que concerne à aplicação dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, o Ministro Marco Aurélio aparentemente os emprega de forma autônoma ao citar a ofensa aos *princípios da razoabilidade e da proporcionalidade*.

O Superior Tribunal de Justiça também tem invocado os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade para afastar a incidência de sanções consideradas desproporcionais. É o caso do acórdão proferido no Recurso Especial nº 728.999/PR⁹³, o qual examinaremos a seguir.

Contribuinte pessoa física ajuizou ação anulatória de débito fiscal, com pedido de tutela antecipada, em face da União Federal, insurgindo-se contra a lavratura de Auto de Infração no qual a Receita Federal imputou-lhe multa de 20% sobre valores pagos a pessoas físicas e jurídicas tidos como não declarados na declaração de rendimentos do ano-base de 1995⁹⁴. Em suas razões, o autor alegou mero vício de forma em sua declaração de rendimentos, sustentando que, apesar de ter informado despesas com advogados no campo *Livro-Caixa*, quando deveria tê-las declarado no campo *Relação de Doações e Pagamentos Efetuados*, tal procedimento não gerou prejuízos ao Fisco.

A ação foi julgada improcedente. Em sede de apelação, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região negou provimento ao recurso, sob o fundamento de que o contribuinte deveria ter *informado tais pagamentos no campo próprio de sua declaração, criado justamente para facilitar o cruzamento desses dados com os constantes das declarações de imposto de renda das pessoas citadas em sua declaração e, assim, possibilitar o controle e a fiscalização do imposto*.

⁹³ Publicado no DJ em 26/10/2006, disponível no endereço eletrônico do Superior Tribunal de Justiça, em https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sLink=ATC&sSeq=2470768&sReg=200500331148&sData=20061026&sTipo=91&formato=PDF, acesso em 23/04/2010.

⁹⁴ A multa de 20% está prevista no artigo 13, §2º, do Decreto-Lei nº 2.396/87, o qual assim dispõe:
Art. 13. As pessoas físicas deverão informar à Secretaria da Receita Federal, juntamente com a declaração, os rendimentos que pagaram no ano anterior, por si ou como representantes de terceiros, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas ou no Cadastro Geral de Contribuintes, das pessoas que os receberam.
(...)

2º A falta de informação de pagamento efetuado sujeitará o infrator à multa de 20% (vinte por cento) do valor não declarado ou de eventual insuficiência, aplicável pela Secretaria da Receita Federal.

Com o intuito de ver reformado o acórdão prolatado pelo tribunal de origem, o contribuinte interpôs Recurso Especial junto ao Superior Tribunal de Justiça, sob o argumento de que a decisão recorrida afrontou o disposto (i) no artigo 81, inciso III, do RIR/94⁹⁵, que serviu de base para a declaração efetuada pelo contribuinte o qual deduziu de sua receita “*as despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte, as quais não foram glosadas pelo Fisco*” e (ii) no artigo 13, §2º, do Decreto-Lei nº 2.396/87, uma vez que a informação foi prestada na declaração, sendo incabível a multa prevista no parágrafo 2º, que fala em *falta de informação*.

Em suas contra-razões, a Fazenda Nacional sustentou que mesmo que a informação conste na documentação fiscal do contribuinte, *a simples dificuldade gerada à fiscalização e o risco em potencial de tal omissão torna-se uma forma sutil de colaborar com a evasão fiscal*, razão pela qual a multa imposta era plenamente justificável.

Ao apreciar a questão, o Ministro Luiz Fux, relator do acórdão, asseverou que a sanção tributária, assim como as demais sanções impostas pelo Estado, é *informada pelos princípios congruentes da legalidade e da razoabilidade*. Após observar que a atuação da Administração Pública deve seguir os parâmetros da razoabilidade e da proporcionalidade, que censuram o ato administrativo que não guarde uma proporção adequada entre os meios que emprega e os fins que pretende almejar, o Ministro assim se manifestou a respeito dos princípios em estudo:

“A razoabilidade encontra ressonância na ajustabilidade da providência administrativa consoante o consenso social acerca do que é usual e sensato. Razoável é o conceito que se infere a contrario sensu; vale dizer, escapa à razoabilidade ‘aquilo que não pode ser’. A proporcionalidade, como uma das facetas da razoabilidade, revela que nem todos os meios justificam os fins. Os meios conducentes à consecução das finalidades, quando

⁹⁵ Art. 81. O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não-assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro, a que se refere o art. 236 da Constituição Federal, e os leiloeiros, poderão deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade:

(...)

III - as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

exorbitantes, superam a proporcionalidade, porquanto medidas imoderadas em confronto com o resultado almejado.

Com fundamento no princípio da razoabilidade, o Ministro Luiz Fux entendeu que a *declaração efetuada de forma incorreta não equivale à ausência de informação*. Considerando que o erro de preenchimento da declaração não ocasionou qualquer prejuízo ao Fisco nem implicou em alteração na base de cálculo do Imposto de Renda devido pelo contribuinte, o relator concluiu pela ausência de razoabilidade na cobrança da multa de 20%.

A Primeira Turma do STJ acompanhou o voto do relator, dando provimento ao Recurso Especial.

Do acórdão acima examinado, verifica-se que a razoabilidade e a proporcionalidade foram fundamentais para a solução da lide tributária. É importante destacar que o Ministro Luiz Fux adota o entendimento do professor Celso Antônio Bandeira de Mello, cujas lições são citadas em seu voto, ao afirmar que a *proporcionalidade é uma das facetas da razoabilidade*, ao lado da necessidade e da adequação.

Outra decisão em que o STJ fundamentou o afastamento de sanção tributária no princípio da razoabilidade foi a proferida no Recurso Especial nº 972.693/PR⁹⁶.

Na ocasião, a Fazenda Nacional recorreu de acórdão proferido pelo Tribunal Federal Regional da 4ª Região, o qual não reconheceu efeito retroativo à exclusão de contribuinte do SIMPLES, determinando que a mesma produzisse efeitos somente a partir da data da publicação do competente ato administrativo.

Para a recorrente, referida decisão violaria o artigo 15, inciso II, da Lei nº 9.317/98, segundo o qual – conforme a redação dada pela MP 2.158/01 – a *exclusão do programa surtiria efeitos a partir do mês subsequente ao que incorresse a situação excludente*.

⁹⁶ Acórdão publicado no DJ em 09/04/2008 e disponível em https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sLink=ATC&sSeq=3667580&sReg=200701786029&sData=20080409&sTipo=91&formato=PDF

Nos termos do acórdão recorrido, o contribuinte formulou o pedido de opção pelo SIMPLES em janeiro de 1999. Contudo, em setembro de 2000, passou a se enquadrar em uma das hipóteses de vedação da opção pelo SIMPLES. O pedido de opção foi denegado apenas em fevereiro de 2005, sendo que a autoridade fazendária determinou sua exclusão do sistema com efeitos retroativos a janeiro de 2002.

Em setembro de 2000, os efeitos da exclusão eram determinados pelo mesmo inciso II do artigo 15 da Lei nº 9.317/96, *mas com redação dada pela Lei nº 9.732/98*, a qual dispunha que a *exclusão do SIMPLES surtiria efeitos a partir do mês subsequente àquele que se procedesse a exclusão, ainda que de ofício, em virtude de constatação de situação excludente.*

No caso dos autos, em razão da existência de situação excludente prevista no artigo 9º da Lei nº 9.317/96, a exclusão deveria ter sido realizada mediante comunicação à pessoa jurídica, nos termos do artigo 13, inciso II, alínea a, da citada lei. A exclusão, contudo, deu-se de ofício, sem que o contribuinte fosse comunicado.

O tribunal *a quo* também destacou a impossibilidade de aplicação da Medida Provisória nº 2.158/01, uma vez que a exclusão do contribuinte decorreu de alteração cadastral ocorrida durante a vigência da Lei nº 9.732/98. Quanto à ausência de razoabilidade da pretensão fazendária, assim se manifestou o juízo *a quo*:

“(...) impingir a contribuinte penalidade decorrente da demora do Estado em apreciar o pedido de opção pelo SIMPLES, por ela formulado, constituiria ofensa ao princípio da razoabilidade. (...) Ora, é desarrazoado e injusto que após o transcurso de tanto tempo venha a contribuinte a ser penalizada com o pagamento de valores correspondentes às diferenças decorrentes dos dois sistemas, porque o Estado não possui a estrutura necessária para dar uma resposta em tempo razoável ao pedido de opção”.

Por concordar com toda a fundamentação da decisão recorrida, o Ministro José Delgado, relator do acórdão, incorporou-a a seu voto, negando provimento ao Recurso Especial.

No acórdão ora analisado, verifica-se que a razoabilidade foi utilizada pelo juízo *a quo* para afastar a pretensão fazendária, demonstrando que os tribunais regionais também recorrem ao princípio para fundamentar suas decisões.

Ainda no que concerne às sanções tributárias, importa destacar que o STJ tem recorrido com certa frequência aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade para fundamentar o afastamento da *pena de perdimento*, prevista no Regulamento Aduaneiro. Exemplo desta aplicação é o acórdão proferido no Recurso Especial nº 576.300/SC⁹⁷.

Referido recurso foi interposto pela Fazenda Nacional contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, o qual afastou a pena de perdimento imposta a embarcação que ingressou temporariamente no país para fins de realização de obras e reparos necessários em estaleiro nacional.

De acordo com o tribunal de origem, a pena de perdimento é aplicável nas hipóteses de importação irregular, sendo imprescindível para sua configuração a ocorrência de dano ao erário. No caso analisado, ante a não incidência de tributos e, conseqüentemente, a inexistência de dano ao erário, bem como a ausência do intuito de burlar a fiscalização, o TRF da 4ª Região entendeu desproporcional a pena de perdimento aplicada.

Ao analisar o Recurso Especial, a relatora do acórdão, Ministra Eliana Calmon, reconheceu a inaplicabilidade da pena de perdimento em função da ausência de dano ao erário, tendo em vista que a embarcação trazida pelo seu proprietário e condutor não se destinava à importação para internação no Brasil. Por essa razão, a relatora negou provimento ao Recurso Especial, voto que foi acompanhado pelos demais Ministros.

O acórdão foi assim ementado:

⁹⁷ Acórdão publicado no DJ em 15/08/2005 e disponível em https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sLink=ATC&sSeq=1824797&sReg=2003017869_71&sData=20050815&sTipo=51&formato=PDF

ADMINISTRATIVO – PENA DE PERDIMENTO – EMBARCAÇÃO ESTRANGEIRA INTERNADA NO BRASIL.

*As regras de direito tributário devem ser aplicadas sem perquirir o intérprete a intenção do contribuinte. **Diferentemente, as regras que impõem sanção administrativa devem ser aplicadas dentro dos critérios da razoabilidade e da proporcionalidade, quando as circunstâncias fáticas, devidamente comprovadas, demonstram a não-intenção do agente no cometimento do ilícito.***

Embarcação estrangeira que ingressa para permanência temporária no país apenas para realização de obras e reparos necessários em estaleiro nacional, sem nenhuma intenção de deixar internalizado o bem apreendido.

Aplicação exacerbada e desproporcional da pena de perdimento.

Recurso especial improvido. (g.n.)

No mesmo sentido foi a decisão proferida no Recurso Especial nº 597.606/SC⁹⁸, no qual a Segunda Turma do STJ julgou igualmente irrazoável e desproporcional a aplicação da pena de perdimento a veículo importado internado no Brasil, o qual encontrava-se em território nacional apenas de passagem.

Já no Recurso Especial nº 1.072.040/PR⁹⁹, contribuinte recorreu de acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, o qual manteve a pena de perdimento de veículo de sua propriedade, apreendido quando transportava mercadorias desacompanhadas de documentação legal que comprovasse sua regular importação.

O relator do acórdão, Ministro Benedito Gonçalves, destacou a evidente desproporção entre o valor da mercadoria irregularmente transportada, no importe de R\$ 7.973,67, e o valor do veículo apreendido, avaliado em R\$ 42.000,00.

Em respeito aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, o relator entendeu que a pena de perdimento não deveria ser aplicada ao caso em tela, uma vez que o valor das mercadorias contrabandeadas era muito inferior ao do veículo.

⁹⁸ Acórdão publicado no DJ em 15/08/2005 e disponível em https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sLink=ATC&sSeq=1824797&sReg=200301786971&sData=20050815&sTipo=51&formato=PDF.

⁹⁹ Acórdão publicado no DJe em 21/09/2009 e disponível em https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sLink=ATC&sSeq=6026844&sReg=200801424286&sData=20090921&sTipo=91&formato=PDF.

Acompanhando o voto do relator, a Primeira Turma do STJ, por unanimidade, deu provimento ao recurso.

Neste mesmo sentido, foram os acórdãos proferidos no Recurso Especial nº 854.949/PR¹⁰⁰ e no Recurso Especial nº 983.678/RS¹⁰¹.

Portanto, conforme a pacífica jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, a razoabilidade e a proporcionalidade devem orientar a aplicação da pena de perdimento, sempre que as circunstâncias demonstrarem que o agente não teve a intenção de cometer o ilícito tributário ou quando o valor do veículo apreendido for superior ao valor das mercadorias contrabandeadas.

2.3.3. Elemento Pessoal

Vimos que tanto a doutrina nacional quanto a estrangeira reconhecem que a aplicação do princípio da proporcionalidade ocorre de forma sistemática, através dos subprincípios da adequação, da necessidade e da proporcionalidade em sentido estrito. Tais subprincípios, contudo, não costumam ser expressamente citados pelos julgadores brasileiros nos casos em que a proporcionalidade é empregada, a ponto de José Virgílio Afonso da Silva afirmar que “a aplicação do princípio da proporcionalidade na jurisprudência do STF possui caráter meramente retórico, e não sistemático”¹⁰².

Um dos raros exemplos da jurisprudência tributária brasileira em que todos os subprincípios da proporcionalidade foram expressamente citados é o voto do Ministro Cezar Peluso, proferido na Medida Cautelar em Ação Cautelar nº 1.657-6/RJ¹⁰³, cujos aspectos serão analisados a seguir.

¹⁰⁰ Acórdão publicado no DJ em 14/12/2006 e disponível em https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sLink=ATC&sSeq=2634495&sReg=200601356700&sData=20061214&sTipo=91&formato=PDF

¹⁰¹ Acórdão publicado no DJ em 16/12/2008 e disponível em https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sLink=ATC&sSeq=4415886&sReg=200702073279&sData=20081216&sTipo=91&formato=PDF

¹⁰² SILVA, op. cit., p. 31.

¹⁰³ Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginador/paginador.jsp?docTP=AC&docID=484304>. Acórdão publicado no DJ em 31/08/2007.

Inicialmente, para melhor entendimento da questão discutida na citada Medida Cautelar, teceremos breves comentários acerca do Decreto-Lei nº 1.593, de 21 de dezembro de 1977. Referido diploma dispõe que a fabricação de cigarros classificados no item 2402.20.00 da Tabela do IPI¹⁰⁴ somente pode ser exercida pelas empresas que mantiverem registro especial na Receita Federal. A concessão do registro especial está condicionada à regularidade fiscal da pessoa jurídica requerente; havendo o descumprimento de obrigação tributária principal ou acessória relativa a tributo ou contribuição administrados pela Receita Federal, após a concessão do registro, este será imediatamente cancelado.

Tendo em vista o disposto no Decreto-Lei nº 1.593/77, empresa fabricante de cigarros sediada no Rio de Janeiro foi fiscalizada em setembro de 2005 pela Receita Federal para fins de verificação das condições necessárias à manutenção do citado registro especial. No curso do processo fiscal, foram constatados débitos, notadamente de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) que atingiram o valor aproximado de um bilhão de reais, razão pela qual a Receita Federal concedeu à fabricante um prazo de dez dias para a regularização de sua situação fiscal, que compreendia o recolhimento de todos os débitos existentes, inclusive aqueles com exigibilidade suspensa.

Ante a impossibilidade de recolhimento do valor exigido e a iminência do cancelamento do registro especial, a fabricante ajuizou Medida Cautelar preparatória junto à Justiça Federal visando assegurar seu direito ao livre exercício de atividade econômica, sob o fundamento de que a Constituição Federal não permite que o Estado adote medidas que impliquem o embaraço e a vedação do exercício profissional como instrumentos para coagir o sujeito passivo à observância das obrigações tributárias. De acordo com o entendimento da fabricante, o cancelamento de registro especial em decorrência de descumprimento de obrigação tributária é norma não recepcionada pela Constituição, em razão de afronta aos artigos 5º, incisos XIII e LIV¹⁰⁵, e 170¹⁰⁶.

¹⁰⁴ 2402.20.00 – Cigarros contendo tabaco

¹⁰⁵ **Art. 5º** *Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:*
(...)

Concedida a medida cautelar, a fabricante ingressou com ação principal, cuja sentença também lhe foi favorável. A União Federal apelou da decisão de primeira instância, a qual foi reformada pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região.

O Tribunal de origem considerou válida a exigência de rigorosa regularidade fiscal imposta às fabricantes de cigarros, justificada pela magnitude da arrecadação e pelo impacto na saúde pública. Para o Tribunal, o Decreto-Lei nº 1.593/77 foi recepcionado pela Constituição de 1988, *não ocorrendo conflito com o fundamento da livre iniciativa que, embora contemplado expressamente no caput do artigo 170, não suprime as atividades reguladoras e fiscalizadoras do Estado.*

Do acórdão proferido pelo TRF da 2ª Região, a fabricante interpôs Recurso Extraordinário, alegando violação do direito constitucional à liberdade de trabalho, de comércio e de indústria, bem como dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. Em suas razões, a recorrente salientou que o STF afirma em suas súmulas 70¹⁰⁷, 323¹⁰⁸ e 547¹⁰⁹ *que as restrições estatais (administrativas ou legislativas) fundadas em exigências transgressoras dos postulados da razoabilidade e da proporcionalidade (como a adotada pela administração tributária do Rio de Janeiro) afrontam a garantia do devido processo legal em sua dimensão material ou substantiva.*

XIII - é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer;

(...)

LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;

¹⁰⁶ **Art. 170.** A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

I - soberania nacional;

II - propriedade privada;

III - função social da propriedade;

IV - livre concorrência;

V - defesa do consumidor;

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;

VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII - busca do pleno emprego;

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

¹⁰⁷ Súmula 70: É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para a cobrança de tributo.

¹⁰⁸ Súmula 323: É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para a cobrança de tributo.

¹⁰⁹ Súmula 547: Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.

Entretanto, antes da interposição do Recurso Extraordinário, a recorrente ajuizou medida cautelar perante o tribunal de origem, visando a obtenção de liminar que atribuísse efeito suspensivo ao recurso, pretensão que foi acolhida pelo Vice-Presidente do tribunal. A União interpôs agravo de instrumento contra referida decisão, o qual foi reconhecido pela Presidência do tribunal.

A fabricante também ingressou com Medida Cautelar junto ao Supremo Tribunal Federal com o intuito de atribuir efeito suspensivo ao Recurso Extraordinário, alegando que a ausência da medida acarretaria o encerramento de suas atividades e a impossibilidade de *fazer face a ingentes compromissos, tais como o pagamento de extensa folha de salários (780 empregados), de fornecedores e adimplemento de obrigações tributárias diversas.*

A União Federal, por sua vez, requereu o indeferimento da liminar pleiteada, apoiando-se na constitucionalidade do Decreto-Lei nº 1.593/77.

Ao analisar a Medida Cautelar, o Ministro Joaquim Barbosa, relator do acórdão, destacou que a outorga de efeito suspensivo ao recurso extraordinário é medida excepcional, *que se justifica pela densa probabilidade de conhecimento e provimento do recurso, ou, então, pelo inequívoco risco à própria efetividade do provimento jurisdicional final, que pode restar prejudicado ou inexecutável se não forem tomadas as medidas de cautela.*

Atendo-se a tais requisitos e sem se comprometer com as teses articuladas pelas partes, o Ministro Relator houve por bem conceder a liminar para fins de atribuição de efeito suspensivo ao Recurso Extraordinário, sob o argumento de que o cancelamento do registro especial seria de *extrema gravidade e de abrangente repercussão*, cujos efeitos seriam de difícil reversão.

Contrariando o voto do Relator, o Ministro Cezar Peluso não concedeu a liminar, alegando a ausência do requisito do *periculum in mora*. De acordo com seu entendimento, as exigências previstas no Decreto-Lei nº 1.593/77 são razoáveis e válidas, sendo que o descumprimento de quaisquer destas exigências subtrai a licitude da produção de cigarros.

Em seu voto, Ministro salientou que o Decreto-Lei nº 1.593/77 outorga exclusivamente aos detentores de regime especial o direito de exercer a atividade de fabricação de cigarros, cuja produção é meramente tolerada pelo Poder Público. Neste sentido, a função do Decreto-Lei seria resguardar o interesse específico da administração tributária no controle da produção de cigarros, sendo que este controle não é exclusivamente de cunho fiscal-arrecadatário.

Para o Ministro, a finalidade extrafiscal que legitima os procedimentos do Decreto-Lei nº 1.593/77 é a defesa da *livre concorrência*, imperativo de ordem constitucional previsto no inciso IV do artigo 170, e da *livre iniciativa*, fazendo-se necessária a presença de um Estado regulador e fiscalizador, capaz de disciplinar a competitividade enquanto fator relevante na formação de preços.

No que concerne ao IPI, o Ministro Cezar Peluso lembrou que o cigarro, produto supérfluo e gravemente danoso à saúde, é fortemente tributado na produção pelo imposto (alíquota de 70%), por força do critério da seletividade em função da essencialidade. Em razão da alíquota elevada, o IPI incidente na indústria de tabaco configura-se como *tributo extrafiscal proibitivo*, na medida em que busca reduzir os níveis de consumo do produto pela população¹¹⁰. Vale destacar que, considerando a preponderância do imposto no processo de formação do preço do cigarro, qualquer diferença a menor no seu recolhimento terá reflexo superlativo na definição do lucro da empresa.

Segundo o Ministro Cezar Peluso, as elevadas alíquotas do IPI acabam por *interferir na decisão estratégica de cada empresa de produzir ou de não produzir cigarros*. Determinada a produzi-lo, a empresa deve se submeter às exigências normativas oponíveis a todos os participantes do setor, dentre as quais a regularidade fiscal obrigatória à concessão e à manutenção do registro especial, sem o qual a produção de cigarros é vedada e ilícita.

¹¹⁰ De acordo com os objetivos visados pela lei de incidência, os tributos podem ter por finalidade abastecer de recursos os cofres públicos ou induzir comportamentos. Na primeira hipótese, são denominados *tributos fiscais* e na segunda, *tributos extrafiscais*. Dessa forma, se a instituição de um tributo visa, precipuamente, prover de recursos a entidade arrecadadora, ele se identifica como tributo de *finalidade arrecadatória*. Caso a imposição vise estimular ou desestimular certos comportamentos, por razões econômicas, sociais, etc, diz-se que o tributo tem *finalidade extrafiscal ou regulatória*. A extrafiscalidade pode estar presente em várias figuras impositivas, notadamente nos tributos incidentes sobre o consumo e sobre o comércio exterior. Neste sentido, cf. AMARO, *Direito Tributário Brasileiro*, cit., p. 89.

Considerando que a fabricação de cigarros, apesar das elevadas alíquotas de IPI, é atividade permitida, entendeu o Ministro que não merecia guarida a afirmação da Recorrente de que a Administração Pública estaria motivada a encerrar ou a impedir as suas atividades empresariais. Neste sentido, afiguram-se válidos o poder previsto no Decreto-Lei e as consequências que dele tirou a autoridade fazendária.

Quanto ao argumento da Recorrente de que o cancelamento de seu registro seria uma sanção política, entendeu o Ministro que havendo descumprimento substancial, reiterado e injustificado de obrigação tributária principal ou acessória, como no caso em tela, a medida não se encaixa no conceito jurisprudencial de sanção política, tendo em vista que o meio restritivo adotado pelo poder público buscava o controle da fabricação e da comercialização de cigarros, garantindo uma coexistência harmônica das liberdades.

O Ministro Cezar Peluso assim relacionou a inexistência de sanção política com o princípio da razoabilidade:

Noutras palavras, conquanto se reconheça e reafirme a aturada orientação desta Corte que, à luz da ordem constitucional, não admite imposição de sanções políticas tendentes a compelir contribuinte inadimplente a pagar tributo, nem motivadas por descumprimentos de menor relevo, estou convencido de que não se configura, aqui, caso estreme de sanção política, diante, não só de finalidade jurídica autônoma de que se reveste a norma, em tutela da livre concorrência, mas também de sua razoabilidade, porque, conforme acentua TERCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR, coexistem aqui os requisitos da necessidade (“em setor marcado pela sonegação de tributos e falsificação do produto, o aproveitamento de técnicas capazes de facilitar a fiscalização e a arrecadação é uma exigência indispensável”), da adequação (“o registro especial, sob condição de regularidade fiscal, é específico para a sua destinação, isto é, o controle necessário da fabricação de cigarros”) e da proporcionalidade (não há excesso, pois a prestação limita-se ao “suficiente para atingir os fins colimados”).

Através da aplicação do princípio da razoabilidade, afastou-se o argumento de que o cancelamento do registro especial em razão do descumprimento de obrigações tributárias seria uma sanção política. Para o Ministro Cezar Peluso, o

registro especial é meio adequado e suficiente para o controle da fabricação de cigarros, ramo de atividade em que a sonegação de tributos e a falsificação do produto se fazem presentes. Portanto, no caso em análise, o exame da razoabilidade recaiu sobre o elemento pessoal da obrigação tributária.

Por fim, o Ministro concluiu que as Súmulas 70, 323 e 547 não se aplicavam ao caso em análise em função de diversas peculiaridades, entre elas a existência de *justificativa extrafiscal para a exigência de regularidade tributária, que é proporcional e razoável à vista das características do mercado da indústria de cigarros*.

À exceção dos Ministros Marco Aurélio, Sepúlveda Pertence e Celso de Mello, os demais acompanharam o voto do Ministro Cezar Peluso, indeferindo a liminar.

Em que pese o brilhantismo do voto do Ministro Cezar Peluso, nota-se uma certa incoerência entre os conceitos de razoabilidade e de proporcionalidade adotados. Durante a análise da razoabilidade do cancelamento do registro especial em função do descumprimento de obrigação tributária, a proporcionalidade é vista como um subprincípio da razoabilidade, ao lado da adequação e da necessidade. Contudo, na conclusão de seu voto, o Ministro afirma que a exigência de regularidade tributária é medida *razoável e proporcional*, como se tais características fossem autônomas. Se a proporcionalidade, para o Ministro, nada mais é do que um subelemento da razoabilidade, seria mais correto afirmar que a exigência de regularidade tributária é, simplesmente, *medida razoável*.

2.3.4. Elemento Temporal

O acórdão proferido no Recurso Especial 114.321-6/RS¹¹¹ aborda sanção tributária, qual seja, a exclusão de contribuinte de programa de parcelamento por

¹¹¹ Acórdão publicado no DJe em 09/04/2010 e disponível em https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documentoasp?sLink=ATC&sSeq=8178430&sReg=200901060750&sData=20100409&sTipo=91&formato=PDF, acesso em 02/05/2010.

descumprimento de condição prevista em lei. Contudo, neste caso, o princípio da razoabilidade recaiu sobre o elemento temporal da obrigação tributária, razão pela qual optamos por classificar referida decisão neste subcapítulo.

Contribuinte domiciliado no Estado do Rio Grande do Sul aderiu ao programa de parcelamento previsto na Lei nº 10.648/03 (PAES) em agosto de 2003. Em outubro de 2007, após quatros anos efetuando pontualmente o recolhimento das parcelas, o contribuinte foi informado pela Receita Federal de que seria excluído do PAES, por ter cumprido intempestivamente a exigência prevista no artigo 11, §1º, da Lei nº 10.648/03, qual seja, desistência formal de processo administrativo fiscal.

Com o intuito de permanecer no programa de parcelamento e de suspender a exigibilidade do débito, o contribuinte impetrou Mandado de Segurança, alegando, em suma, a pontualidade no pagamento das parcelas e o fato de seu pedido de adesão ao PAES ter sido aceito pela Receita Federal.

O juízo de primeira instância concedeu a segurança, a qual foi confirmada, em sede de reexame necessário, pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região.

A Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial contra esta decisão, sob o argumento de que a autoridade impetrada, ao averiguar que a impetrante protocolou a sua desistência intempestivamente, agiu com acerto ao excluí-la do PAES.

Ao verificar as razões do recurso, o relator do acórdão, Ministro Luiz Fux, salientou que o cerne da controvérsia residia na *legalidade da exclusão de contribuinte do programa de parcelamento tão-somente em virtude da extemporaneidade do cumprimento do requisito da desistência da impugnação administrativa.*

Inicialmente, o relator observou que, nos termos do artigo 4º, inciso II, da Lei nº 10.648/03, o PAES alcançaria débitos cuja exigibilidade estivesse suspensa por força de pendência de recurso administrativo ou de deferimento de liminar ou tutela antecipatória, *desde que o sujeito passivo desistisse expressamente e de forma irrevogável da impugnação ou recurso administrativos ou da ação judicial proposta.*

Ao mesmo tempo, segundo o relator, o artigo 11, § 4º, da Lei nº 10.522/02, dispositivo vigente à época em que foi concedido o parcelamento¹¹², assim dispunha:

*“Art. 11. Ao formular o pedido de parcelamento, o devedor deverá comprovar o recolhimento de valor correspondente à primeira parcela, conforme o montante do débito e o prazo solicitado.
(...)”*

§ 4º Considerar-se-á automaticamente deferido o parcelamento, em caso de não manifestação da autoridade fazendária no prazo de 90 (noventa) dias, contado da data da protocolização do pedido”.

Da leitura do dispositivo acima transcrito, constata-se a possibilidade de deferimento tácito do pedido de adesão ao parcelamento formulado pelo contribuinte, uma vez decorrido o prazo de 90 dias sem manifestação da autoridade fazendária e desde que efetuado o pagamento das parcelas estabelecidas.

Considerando a legislação vigente à época em que o parcelamento foi concedido e a peculiaridade do caso discutido nos autos, assim se manifestou o Ministro Luiz Fux:

“Como cediço, a ratio essendi do parcelamento fiscal consiste em: (i) proporcionar aos contribuintes inadimplentes forma menos onerosa de quitação de débitos tributários, para que passem a gozar de regularidade fiscal e dos benefícios daí advindos e; (ii) viabilizar ao Fisco a arrecadação de créditos tributários de difícil ou incerto resgate, mediante renúncia parcial ou total do débito e a fixação de prestações mensais contínuas.

*Destarte, a existência de interesse do próprio Estado no parcelamento fiscal (conteúdo teleológico da aludida causa suspensiva de exigibilidade do crédito tributário) acrescido da boa-fé do contribuinte, que malgrado a intempestividade da desistência da impugnação administrativa, efetuou, oportunamente, o pagamento de todas as prestações mensais estabelecidas, por mais de quatro anos, sem qualquer oposição do Fisco, **caracteriza comportamento contraditório perpetrado pela Fazenda Pública, o que conspira contra o princípio da razoabilidade, máxime em virtude da ausência de prejuízo aos cofres públicos.***

¹¹² Os parágrafos 4º a 9º do artigo 11 da Lei nº 10.522/02 foram revogados pela Medida Provisória nº 449/08, convertida na Lei nº 11.941/09.

*Assim é que o titular do direito subjetivo que se desvia do sentido teleológico (finalidade ou função social) da norma que lhe ampara **(excedendo aos limites do razoável)** e, após ter produzido em outrem uma determinada expectativa, contradiz seu próprio comportamento, incorrendo em abuso de direito encartado na máxima *nemo potest venire contra factum proprium*". (g.n.)*

Além de constatar a ausência de razoabilidade na conduta do Fisco, o relator destacou que a falta de desistência de recurso administrativo, por si só, não serve para motivar a exclusão do parcelamento, por não se enquadrar em qualquer das hipóteses previstas nos artigos 7º e 8º da lei nº 1 0.648/03.

Com tais fundamentos, o Ministro Luiz Fux concluiu que a exclusão de contribuinte do PAES em virtude da extemporaneidade de desistência de impugnação administrativa afigura-se ilegítima na hipótese em que tácito o deferimento da adesão e adimplidas as prestações mensais, negando provimento ao recurso da Fazenda.

No caso em tela, verifica-se que a Fazenda Pública agiu com abuso de poder ao excluir do PAES contribuinte que efetuou pontualmente o recolhimento de parcelas ao longo de quatro anos. Este abuso de poder, somado à ausência de prejuízo aos cofres públicos, configurou ofensa ao princípio da razoabilidade.

É importante salientar que o Ministro Luiz Fux, como tivemos a oportunidade de verificar no acórdão proferido no Recurso Especial nº 728.999/PR, filia-se à corrente doutrinária que vislumbra a razoabilidade como macroconceito e a proporcionalidade como um de seus elementos, ao lado da adequação e da necessidade. Contudo, no caso ora analisado, o Ministro limitou-se a afirmar que o comportamento contraditório da Fazenda Pública conspirou contra o princípio da razoabilidade, sem aludir ao princípio da proporcionalidade.

CAPÍTULO III: APLICAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE E DA PROPORCIONALIDADE NA JURISPRUDÊNCIA TRIBUTÁRIA ESTRANGEIRA

3.1. Alemanha

Vimos que a partir da segunda metade do século XX a doutrina e a jurisprudência da Alemanha, influenciadas pelo ideal de proteção do indivíduo contra o arbítrio estatal, desenvolveram e exportaram o princípio da proporcionalidade para diversos países.

Considerando a importância da Alemanha na disseminação do princípio da proporcionalidade, iniciaremos nossa análise de jurisprudência estrangeira com acórdão¹¹³ proferido recentemente pelo Tribunal Constitucional Alemão no qual é possível verificar a concepção atual do princípio neste país.

Sociedade em comandita simples, após sofrer sucessivas derrotas em demanda na qual se discutiu a reestruturação de seus ativos para fins de pagamento a menor de Imposto sobre o Patrimônio (*Vermögensteuer*) e Imposto sobre Capital Profissional (*Gewerbekapitalsteuer*), ingressou com apelação junto ao Tribunal Constitucional questionando a aplicação retroativa da regra prevista no §177 do Código Tributário Alemão (*Abgabenordnung*) no processo de verificação de seus rendimentos pela autoridade fiscal.

Transcrevemos abaixo o dispositivo impugnado:

§177. Correção de erros materiais

1. Caracterizados os pressupostos para anulação ou alteração de declaração de imposto em prejuízo do contribuinte, os erros materiais que não causaram a anulação ou alteração deverão ser corrigidos a favor ou em prejuízo do contribuinte até que esta correção seja suficiente.

¹¹³ 1BvR 571/07, de 10/06/2009, disponível em http://www.bundesverfassungsgericht.de/entscheidungen/rk20090610_1bvr057107.html?Suchbegriff=zumutbarkeit+steuer

2. *Caracterizados os pressupostos para anulação ou alteração de declaração de imposto a favor do contribuinte, os erros materiais que não causaram a anulação ou alteração deverão ser corrigidos a favor ou em prejuízo do contribuinte até que esta correção seja suficiente.*

3. *Erros materiais abrangidos pelas subseções (1) e (2) são os erros, inclusive os erros óbvios abrangidos pela seção 129, que induzem a valor diverso daquele realmente devido pela aplicação da lei¹¹⁴.*

De acordo com o entendimento da apelante, a aplicação retroativa de referido dispositivo no caso concreto seria uma afronta ao artigo 2, seção 1¹¹⁵, combinado com os artigos 19, seção 3¹¹⁶, e 20, seção 3¹¹⁷, da Constituição Alemã.

A Suprema Corte alemã negou provimento à apelação, por entender que a aplicação do §177 pela autoridade fiscal não violou os princípios constitucionais mencionados pela apelante. Em seu juízo, no caso de interpretação e aplicação de uma *norma simples (einfachen Rechts)*, como a analisada no caso concreto, o Tribunal Constitucional tem a obrigação de fiscalizá-la apenas se referida interpretação ofender a Constituição.

O Tribunal também entendeu que a aplicação do §177 pela autoridade fiscal não afrontou os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, assim se manifestando sobre a aplicação de referidos princípios:

“A observação da legitimidade nem sempre resulta em um posicionamento verdadeiramente adequado à situação jurídica. A

¹¹⁴ §177. *Berichtigung von Materiellen Fehlern*

(1) *Liegen die Voraussetzungen für die Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheids zuungunsten des Steuerpflichtigen vor, so sind, soweit die Änderung reicht, zugunsten und zuungunsten des Steuerpflichtigen solche materiellen Fehler zu berichtigen, die nicht Anlass der Aufhebung oder Änderung sind.*

(2) *Liegen die Voraussetzungen für die Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheids zugunsten des Steuerpflichtigen vor, so sind, soweit die Änderung reicht, zuungunsten und zugunsten des Steuerpflichtigen solche materiellen Fehler zu berichtigen, die nicht Anlass der Aufhebung oder Änderung sind.*

(3) *Materielle Fehler im Sinne der Absätze 1 und 2 sind alle Fehler einschließlich offenbarer Unrichtigkeiten im Sinne des § 129, die zur Festsetzung einer Steuer führen, die von der Kraft Gesetzes entstandenen Steuer abweicht.*

¹¹⁵ 2.1. *Jeder hat das Recht auf die freie Entfaltung seiner Persönlichkeit, soweit er nicht die Rechte anderer verletzt und nicht gegen die verfassungsmäßige Ordnung oder das Sittengesetz verstößt.* (Todos tem o direito à livre demonstração de sua personalidade, desde que não perturbem direito alheio, a ordem constitucional ou os costumes).

¹¹⁶ 19.3. *Die Grundrechte gelten auch für inländische juristische Personen, soweit sie ihrem Wesen nach auf diese anwendbar sind.* (Os direitos fundamentais também se aplicam às pessoas jurídicas, até o ponto em que sua natureza assim o permita).

¹¹⁷ 20.3. *Die Gesetzgebung ist an die verfassungsmäßige Ordnung, die vollziehende Gewalt und die Rechtsprechung sind an Gesetz und Recht gebunden.* (O Poder Legislativo vincula-se à ordem constitucional, enquanto os Poderes Executivo e Judiciário vinculam-se às leis e ao Direito).

necessidade, pelo contrário, é um dos critérios da proporcionalidade e da razoabilidade no exame de um caso isolado, se a matéria de interesse comum, como, por exemplo, a restauração da legalidade da Administração ou o interesse dos cidadãos na manutenção de determinada situação jurídica, ganhar prioridade.

Ao afirmar que o critério da necessidade é comum aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, o Tribunal Constitucional Alemão manifesta o entendimento de que estes princípios são equiparados¹¹⁸.

Em razão desta interpretação, o Tribunal Constitucional Alemão ora recorre ao princípio da razoabilidade (*Grenzen der Zumutbarkeit*), ora recorre ao princípio da proporcionalidade (*Grenzen der Verhältnismässigkeit*) para fundamentar suas decisões, sempre mencionando a adequação e a necessidade como critérios destes princípios. Como exemplos, citamos acórdão no qual o Tribunal julgou *uma ofensa ao princípio da razoabilidade aumento de 200% no Imposto Profissional (Gewerbesteuer)*¹¹⁹, e decisão na qual o Tribunal não julgou desproporcional a cobrança do Imposto sobre Diversões (*Vergnügungssteuer*) sobre a utilização de máquinas de apostas¹²⁰.

3.2. Espanha

Paulo Bonavides leciona que, dos países europeus, *a Espanha oferece o exemplo mais recente de elevação do princípio da proporcionalidade à categoria de princípio geral de direito*¹²¹.

O autor ressalta que, além do Tribunal Constitucional Espanhol ter anulado várias decisões judiciais e administrativas por violação deste princípio – havendo,

¹¹⁸ No mesmo sentido, é o acórdão proferido em BVerfG, 2 BvL 19/08, de 13/05/2009, no qual o tribunal não entendeu desproporcional ou irrazoável dispositivo da lei que trata da tributação do tabaco. Acórdão disponível em http://www.bundesverfassungsgericht.de/entscheidungen/lk20090513_2bv1001908.html

¹¹⁹ BVerfG, 2 BvR 2185/04, de 27/01/2010, disponível em http://www.bundesverfassungsgericht.de/entscheidungen/rs20100127_2bvr218504.html?Suchbegriff=steuer+erforderlich.

¹²⁰ BVerfG, 1BvL 8/05, de 04/02/2009, disponível em http://www.bundesverfassungsgericht.de/entscheidungen/lk20090204_1bv1000805.html?Suchbegriff=vergn%FCgungsteuer+geldspielger%E4te

¹²¹ BONAVIDES, op. cit., p. 418.

portanto, uma *tendência manifesta de fazê-lo passar de um conceito de aplicação esporádica a um verdadeiro meio de controle*¹²² – o meio acadêmico também tem se dedicado ao estudo do princípio da proporcionalidade.

Considerando a importância que o princípio da proporcionalidade tem adquirido na Espanha nos últimos anos, examinaremos neste tópico decisão em que o Tribunal Constitucional Espanhol recorreu ao princípio para solucionar demanda tributária. Assim sendo, prosseguiremos nossa análise de jurisprudência estrangeira com a *Cuestión de Inconstitucionalidad* n° 3001/97¹²³, a qual abordou a constitucionalidade de dispositivo referente ao *Impuesto de Sucesiones e Donaciones*.

Inicialmente, é oportuno tecer alguns comentários acerca do Imposto sobre Sucessões e Doações espanhol, para melhor compreensão da questão a ser analisada. Nos termos do artigo 3.1 da Lei n° 29, d e 18 de dezembro de 1987, que regulamenta o imposto, referida exação possui caráter de tributo complementar ao Imposto de Renda Pessoa Física, incidindo sobre (i) a aquisição de bens e direitos por herança, legado ou qualquer outro título sucessório, (ii) a aquisição de bens e direitos por doação ou qualquer outro negócio jurídico a título gratuito e (iii) o recebimento de valores pelos beneficiários de contratos de seguro de vida, quando o contratante seja pessoa distinta do beneficiário.

Contribuintes do imposto são os sucessores, os donatários e os beneficiários do seguro de vida. Dentre as obrigações acessórias do sujeito passivo, encontra-se a entrega de declaração ao Fisco, onde deve ser informada a ocorrência do fato gerador do imposto.

A lei também determina que documentos que contenham atos ou contratos sujeitos ao imposto sejam apresentados aos órgãos competentes para fins de liquidação, sob pena de não surtirem efeito perante repartições e cartórios de registros públicos.

¹²² BONAVIDES, op. cit. p. 418.

¹²³ Disponível em <http://www.tribunalconstitucional.es/es/jurisprudencia/Paginas/Sentencia.aspx?cod=8907>.

A cobrança do Imposto sobre Sucessões e Doações pode processar-se de duas formas distintas, mediante (i) *regime de liquidación administrativa*, através do qual o sujeito passivo deverá apresentar aos órgãos competentes da Administração Tributária documentos nos quais estejam registrados os atos ou contratos sujeitos ao imposto ou uma declaração escrita onde constem as circunstâncias relevantes para a liquidação, ou (ii) *regime de autoliquidación*, no qual o sujeito passivo deverá praticar as operações necessárias para determinar o valor da dívida tributária e acompanhar o documento ou declaração que contenha, ou através do qual se constate, o fato gerador¹²⁴.

Feita esta breve exposição, passaremos à análise da questão de inconstitucionalidade nº 3001/97.

A Segunda Seção do Contencioso Administrativo do Tribunal Superior de Justiça de Castilla-La Mancha recebeu processo administrativo fiscal em que se questionava a constitucionalidade do artigo 36.2 da Lei nº 29/87, o qual assim dispunha:

Artículo 36. Pago del impuesto.

2. El presentador del documento tendrá, por el solo hecho de la presentación, el carácter de mandatario de los obligados al pago del impuesto y todas las notificaciones que se le hagan en relación con el documento que se haya presentado, ya por lo que afecta a la comprobación de valores, ya a las liquidaciones que se practiquen, así como las diligencias que suscriba, tendrán el mismo valor y producirán iguales efectos que si se hubieran entendido con los mismos interesados.

O dispositivo acima transcrito seria uma afronta aos artigos 9.3¹²⁵, 14¹²⁶, 24.1¹²⁷ e 31.1¹²⁸, da Constituição espanhola. Tendo em vista a matéria

¹²⁴ Artigos 31.1. da Lei nº 29/87 e 64 do Decreto Real nº 1.629, de 8 de novembro de 1991.

¹²⁵ *La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos.*

¹²⁶ *Los españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social.*

¹²⁷ *Todas las personas tienen derecho a obtener tutela efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, sin que, en ningún caso, pueda producirse indefensión.*

¹²⁸ *Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.*

constitucional, o tribunal administrativo optou por encaminhar a questão ao Tribunal Constitucional Espanhol, suspendendo o prazo para proferir a sentença.

Na fundamentação jurídica da questão de inconstitucionalidade, sustentou-se que o artigo 36.2 da Lei nº 29/87 seria uma afronta não apenas aos dispositivos constitucionais, mas também (i) ao regime em virtude do qual se notificarão aos interessados as liquidações tributárias e, em geral, todos os atos administrativos e as resoluções que afetem seus interesses e (ii) ao regime voluntário de representação, ao presumir-se *juris et de jure* que quem apresenta documento que contenha atos ou contratos sujeitos ao imposto sobre sucessões e doações atua como mandatário do sujeito passivo.

Em defesa do dispositivo impugnado, o *Abogado del Estado*, além de argumentar que a Lei nº 29/87 simplesmente continha uma regra especial de representação, destacou que a jurisprudência do Tribunal Constitucional Espanhol já se manifestou no sentido de que o estabelecimento de um regime especial só é inconstitucional na medida em que careça de uma justificação objetiva ou, existindo esta, se verifique uma *desproporção entre a finalidade perseguida e o sacrifício imposto*.

Em seu entendimento, caso fossem apreciadas a justificação objetiva e a proporcionalidade da norma questionada ao examinar-se sua conformidade com o artigo 24.1 da Constituição Espanhola - o qual estatui que *todas as pessoas tem direito a obter tutela efetiva dos juízes e tribunais no exercício de seus direitos e interesses legítimos, sem que, em nenhum caso, possa produzir desamparo* - estaria demonstrada a razoabilidade do artigo 36.2 da Lei nº 29/87 e, em consequência, a ausência de arbitrariedade.

Instado, o *Fiscal General Del Estado* manifestou-se no sentido de que a contraposição verificada na questão seria conseqüência de dois interesses distintos: a exigência de que o contribuinte tenha conhecimento efetivo das resoluções administrativas que o afetem, de modo que possa articular sua defesa dentro dos prazos estabelecidos, e a finalidade legítima da eficiência da gestão tributária. O equilíbrio entre os interesses contrapostos deveria ajustar-se aos princípios da

proporcionalidade e da justiça na ordenação dos tributos. Em seu juízo, para levar a efeito a análise da proporcionalidade da norma, deve-se partir do fim que justificou sua instituição, qual seja, superar as dificuldades decorrentes do problema das notificações ao interessado das liquidações do imposto que, ao amparo da legislação anterior, cabia à própria administração tributária, o que na época ocasionou a declaração de nulidade de muitos atos de comunicação em razão de jurisprudência consolidada.

Para o *Fiscal General*, a presunção de mandato prevista no artigo 36.1 não seria irrazoável nem mesmo desproporcional, na medida em que entre o portador do documento e o sujeito passivo do imposto haveria uma *relação de confiança*, a qual justificaria a presunção, pela Administração Pública, de que o portador é o verdadeiro mandatário, ostentando a representação voluntária do interessado, e não um simples mensageiro.

Analisados os argumentos apresentados, o Tribunal Constitucional Espanhol, por maioria de votos, julgou inconstitucional o artigo 36.2 da Lei nº 29/87, sob o fundamento de que referido dispositivo representaria um obstáculo desproporcional ao acesso à justiça, em afronta ao artigo 24.1 da Constituição.

De acordo com o entendimento do Tribunal, o artigo 36.1 atendia a uma finalidade constitucionalmente legítima, qual seja, facilitar a gestão tributária, particularmente a rotina das notificações dos atos administrativos relacionados ao Imposto sobre Sucessões e Doações. Contudo, o fato de que a finalidade seja constitucionalmente legítima não significa que os meios utilizados para alcançá-la também o sejam. Para a Corte, os meios serão considerados legítimos *somente quando respeitados todos os princípios, direitos e garantias previstos na Constituição*.

Feita esta observação, o Tribunal passou a analisar se a medida prevista no artigo 36.1 seria *necessária, razoável e proporcional* ao fim almejado.

Para a Suprema Corte, o dispositivo em questão não impedia que a comunicação de atos de extrema importância para o direito à tutela judicial efetiva

dos contribuintes do Imposto sobre Sucessões e Doações, como as liquidações tributárias ou as comprovações de valores – atos cuja notificação inaugura a via de recursos e reclamações prévias ao contencioso administrativo –, fosse feita a pessoas que não apenas não guardassem relação alguma de proximidade com o interessado, mas que também pudessem não ter recebido nenhuma procuração deste (gestor de negócios alheios) ou tivessem unicamente recebido o encargo, remunerado ou não, de apresentar o documento ou declaração (núncio).

Tais circunstâncias, para o Tribunal, não garantem que as notificações cheguem ao conhecimento do interessado com a suficiente antecipação, a fim de que este possa preparar e interpor, no prazo reduzido previsto em lei, os recursos que o ordenamento jurídico põe a sua disposição.

Ante tais fundamentos, a Corte concluiu que o artigo 36.2 da Lei nº 29/87, ao dispor que a notificação dos atos de gestão do imposto sobre sucessões e doações poderia ser feita diretamente a pessoas distintas do próprio sujeito passivo ou seu representante – admitindo que tais pessoas sejam terceiros que não guardem a devida relação de proximidade geográfica com o interessado e que não oferecem a este último a possibilidade de provar que o conteúdo de tais atos não foi comunicado a tempo de elaborar a defesa de seus direitos e interesses – estabelece um *obstáculo desproporcional ao acesso à jurisdição*, afrontando, em consequência, o artigo 24.1 da Constituição espanhola.

Da decisão acima descrita, verifica-se que o meio utilizado pelo legislador espanhol para alcançar os fins pretendidos foi desproporcional, pois afrontou garantias constitucionais. Diante da colisão entre o direito do Estado de facilitar a gestão tributária e a garantia do acesso à jurisdição, facultada ao contribuinte, o princípio da proporcionalidade foi empregado como regra de interpretação para afastar do ordenamento jurídico norma inconstitucional.

Por fim, destacamos que na decisão ora analisada os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade são tratados como sinônimos, demonstrando que para a Corte espanhola não há diferenças entre os mesmos.

3.3. Argentina

De acordo com Luís Roberto Barroso, *o princípio da razoabilidade remonta ao texto original da Constituição argentina*¹²⁹, que assim dispõe no artigo 28:

Art. 28. Los principios, garantías y derechos reconocidos en los anteriores artículos, no podrán ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio.

Apesar do princípio não estar expressamente previsto na Lei Maior, o autor menciona que doutrinadores argentinos, como Linares Quintana, chegam a afirmar que este preceito é próprio da Constituição argentina, não tendo equivalente, sequer em termos aproximados, na Constituição norte-americana. Tendo em vista a importância do princípio da razoabilidade no sistema constitucional argentino, analisaremos a seguir sua aplicação em matéria tributária.

Contribuinte ajuizou ação preventiva¹³⁰ contra a província de Buenos Aires e o Estado Nacional, com o intuito de obter da Suprema Corte argentina a declaração de inconstitucionalidade de determinadas leis que integram seus respectivos sistemas tributários.

Sustentou o autor que tais normas nada têm de inconstitucionais se individualmente consideradas, mas, ao serem globalmente aplicadas, consumiram a totalidade de sua renda, obrigando-o a *vender ações de uma sociedade familiar para manter incólume seu capital*.

Após esclarecer que era proprietário de terras produtivas, o autor alegou que, no período 1989-1990, a totalidade da renda obtida com a plantação de hortaliças e a criação de gado foi utilizada para o pagamento de impostos federais e provinciais incidentes sobre a atividade. O autor também destacou que, desde 1977, obras públicas reduziram a área de uma de suas fazendas em 2.329 hectares, mas a

¹²⁹ BARROSO, Luís Roberto. *Os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade*, disponível em <http://www.acta-diurna.com.br/biblioteca/doutrina/d19990628007.htm>

¹³⁰ S.C.G. 348. XXII, disponível em http://www.csjn.gov.ar/cfal/fallos/cfal3/ver_fallos.jsp, julgado em 30/12/1998.

província de Buenos Aires continuou a cobrar o imposto imobiliário sobre esta área, a despeito de várias reclamações administrativas.

Além dos impostos federais e provinciais mencionados, o autor também se viu obrigado a recolher o *“impuesto a la hectárea”*, taxa municipal devida pela conservação e manutenção da rede rodoviária.

Ao fazer algumas considerações gerais a respeito da confiscatoriedade, o autor também ressaltou que o sistema tributário deve respeitar o *critério da razoabilidade*, caso contrário o Poder Judiciário poderá intervir na hipótese de prejuízo patrimonial ocasionado por carga tributária excessiva. No caso em tela, o autor destacou que as normas tributárias impugnadas hostilizavam a atividade agropecuária e atentavam contra os direitos e garantias individuais, especialmente as garantias *de exercício de atividade lícita e da propriedade privada*.

Em sua defesa, a província de Buenos Aires alegou que a Suprema Corte sempre se manifestou em questões de confiscatoriedade considerando cada imposto individualmente, sem levar em conta várias contribuições ou sua acumulação com multas, encargos ou atualizações. De forma genérica, afirmou que os tributos têm a função de arrecadar recursos para o Estado a fim de que este possa desenvolver suas atividades, e que a *conveniência, eficácia e oportunidade política ou social da lei não pode ser objeto de controvérsia pelos juízes, que é o que procura produzir a autora na lide, mediante uma revisão judicial de questões de política fiscal*.

Ao analisar a questão, a Suprema Corte argentina reconheceu que a matéria de fundo da lide consistia em (i) determinar se os efeitos confiscatórios por via impositiva poderiam produzir-se mediante a aplicação de mais de tributo, ainda que os mesmos fossem instituídos por diferentes sujeitos ativos, e (ii) verificar se o Poder Judiciário poderia declarar a inconstitucionalidade das leis impugnadas na proporção em que cada uma delas concorresse para provocar os referidos resultados.

No que concerne à confiscatoriedade, a Corte recorreu à própria jurisprudência para inferir que alegado vício pode ocorrer não apenas em casos

individuais, mas também em hipóteses de imposição múltipla. Nos termos do acórdão proferido, *“si el mismo objeto gravado por un tributo puede ser alcanzado por éste en forma confiscatoria, nada impide que al mismo resultado pueda arribarse por más de un tributo”*.

Caso contrário, conforme o entendimento da Corte argentina, bastaria recorrer ao subterfúgio de estabelecer dois impostos formalmente separados, mas jurídica e economicamente concorrentes, sobre o mesmo bem para prejudicar a defesa do contribuinte. Ao não obter a declaração de inconstitucionalidade dos tributos em separado, posto que isoladamente considerados os mesmos se mantêm dentro da margem de razoabilidade, o contribuinte igualmente seria alcançado de forma confiscatória pela aplicação conjunta dos tributos.

Por outro lado, a Corte também ponderou que a capacidade contributiva manifestada pelo contribuinte é um requisito indispensável de validade para o gravame, devendo ser verificada em todos os casos, mesmo quando não se exija que ela guarde uma estreita proporção com a quantia devida. Dessa forma, se a capacidade contributiva levada em consideração pelo legislador é a renda, e se esta renda é afetada em sua totalidade pelo pagamento de impostos, estaria configurado, nestas circunstâncias, um imposto confiscatório.

Neste sentido, os sujeitos ativos devem atuar de forma coerente, não podendo prescindir do fato de que sobre a capacidade contributiva única do contribuinte incidem outros entes estatais.

Quanto à razoabilidade da incidência tributária analisada nos autos, a Corte ponderou que o princípio da razoabilidade exige que os preceitos legais, enquanto vigorarem, devem manter coerência com as cláusulas constitucionais, de forma que sua aplicação concreta não seja contraditória com as garantias previstas na Lei Maior.

Por fim, o Tribunal concluiu que a solução mais adequada para a demanda seria a que considera, com fundamento na doutrina da confiscatoriedade, *que a soma total dos tributos impugnados pelo contribuinte deve respeitar o limite*

estabelecido pela jurisprudência. Quando superado este limite, deverão ser reduzidos de forma diretamente proporcional todos os tributos causadores do efeito confiscatório por superposição, de tal maneira que este conjunto seja reconduzido ao limite admitido.

Tal solução seria a mais equitativa em relação aos entes fiscais interessados, que seriam igualmente tratados ante a necessidade de salvaguardar os direitos fundamentais do contribuinte, cuja violação decorre do exercício concomitante de suas competências.

Ante o caráter confiscatório dos tributos incidentes sobre a renda do contribuinte e a ausência de razoabilidade de referida tributação, a Suprema Corte argentina julgou procedente a ação proposta pelo contribuinte, declarando a *inconstitucionalidade das leis impugnadas na medida em que afetem o direito de propriedade do autor.*

Verifica-se que, no caso em tela, a superposição de impostos incidentes sobre a renda do contribuinte, ainda que oriundos de entes fiscais distintos, afrontou a garantia constitucional do não-confisco. Diante de colisão entre a competência tributária do Estado e o direito de propriedade do contribuinte, a regra da razoabilidade foi utilizada pela Suprema Corte argentina para afastar a parcela cobrada acima dos limites considerados aceitáveis.

3.4. Estados Unidos

Apesar das origens do princípio da razoabilidade remeterem à Magna Carta, foi nos Estados Unidos que referido princípio se desenvolveu plenamente, tendo sido aplicado em inúmeras decisões.

Como exemplo, Leonardo Ribeiro Pessoa destaca decisão que cuidou de lei do Estado do Arkansas que concedia isenção de imposto interestadual de

importação aos comerciantes das cidades limítrofes, separadas de outros Estados por uma única rua¹³¹.

Insurgiram-se contra a referida lei comerciantes de outro município, também oficialmente limítrofe, mas cujo centro urbano era separado do Estado vizinho por alguns quilômetros e um curso d'água. O tribunal do Arkansas considerou legítima a distinção entre as cidades com base na necessidade de "segurança econômica" dos comerciantes estabelecidos nas cidades separadas por uma única rua.

Sustentou o Tribunal que praticamente todas as operações destes comerciantes envolveriam a ocorrência do fato gerador, o que tornava sua situação bastante diversa - "muito mais dramática", conforme salientou o Tribunal - daquele dos comerciantes localizados em outros municípios, ainda que fronteiriços, mas sem o mesmo caráter de "cidades compostas".

Verifica-se que o Tribunal recorreu à razoabilidade para legitimar a pretensão do legislador de isentar do imposto interestadual apenas os comerciantes de cidades limítrofes, separadas do Arkansas por apenas uma rua. Para o tribunal, havia motivos que conferiam razoabilidade à pretensão do legislador, razão pela qual foram considerados adequados os critérios discriminatórios propostos.

Outro exemplo que merece destaque, também citado por Leonardo Ribeiro Pessoa, refere-se à decisão que tratou de lei do Estado da Califórnia que estabelecia, como base de cálculo para o imposto incidente sobre a propriedade imóvel, o valor da última transação. Este imposto criava situações díspares para antigos e novos proprietários, tendo em vista que aqueles pagavam o imposto territorial sobre valores defasados, em detrimento destes últimos, que o pagavam sobre a recente transação.

Neste caso, a Suprema Corte considerou que o legislador californiano possuía motivos para estabelecer diferenciações entre antigos e novos moradores do Estado. A Corte considerou razoável o propósito do Estado de manter a

¹³¹ Os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade na jurisprudência tributária norte-americana e brasileira, disponível em www.buscalegis.ufsc.br/revistas, acesso em 09/12/2009.

estabilidade das vizinhanças, através de alíquotas que incentivassem a permanência dos antigos moradores em suas residências. Ademais, tal lei levaria em consideração o fato de que os novos proprietários travavam conhecimento direto, no momento da aquisição do imóvel, do imposto que teriam de pagar, com base no valor da operação. Já os proprietários de outrora, cuja permanência na antiga residência não decorria de uma análise recente dos prós e contras (incluindo impostos) de morar naquele local, não deveriam ser surpreendidos com súbitos aumentos de impostos.

Nas decisões acima mencionadas, verifica-se que tanto o tribunal do Arkansas quanto a Suprema Corte americana consideraram razoáveis os critérios discriminatórios propostos pelo legislador, demonstrando que a razoabilidade também pode ser utilizada em prejuízo do contribuinte.

CONCLUSÃO

Ao longo deste estudo, vimos que os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade são critérios utilizados pelos tribunais superiores na aferição de constitucionalidade de atos estatais e na solução de colisões entre garantias constitucionais, possuindo importante papel no controle da discricionariedade do legislador.

O princípio da proporcionalidade é de origem germânica e sua aplicação impõe a observância de seus três subprincípios: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito. Uma medida é considerada adequada quando o meio escolhido é idôneo para alcançar o fim pretendido; é necessária, se não há outra menos gravosa para a persecução da finalidade estabelecida e, finalmente, proporcional em sentido estrito, se não houve restrição excessiva a um direito, ou aplicação de um ônus sem um correspondente benefício.

O princípio da razoabilidade, por sua vez, é de gênese britânica e desenvolvimento norte-americano, e sua aplicação, em tese, não implica na observação dos subprincípios acima citados.

Em que pesem as diferenças de origem e estrutura, grande parte da doutrina nacional trata os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade como conceitos equiparados. Existem, contudo, renomados autores, como Luís Virgílio Afonso da Silva, Willis Santiago Guerra Filho e Humberto Ávila, que vislumbram diferenças marcantes entre estes princípios, notadamente no que concerne à maior subjetividade da razoabilidade em relação à proporcionalidade.

Esta discussão acerca das prováveis diferenças entre os princípios, todavia, restringe-se ao meio acadêmico, tendo em vista que os tribunais superiores também têm tratado os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade como sinônimos. Ademais, é importante destacar que mesmo na Alemanha, berço do princípio da proporcionalidade, a jurisprudência equipara os princípios, a ponto da adequação,

da necessidade e da proporcionalidade em sentido estrito serem consideradas subelementos do princípio da razoabilidade.

Embora não estejam expressamente previstos na Constituição Federal, os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade são amplamente utilizados pelos tribunais, em demandas que envolvem os mais diversos ramos do Direito. Em conflitos de natureza tributária, referidos princípios poderão ser utilizados pelo Judiciário sempre que a exação revelar-se exacerbada e afrontar direitos fundamentais do contribuinte, como o direito de propriedade.

Considerando que a obrigação tributária é composta pelos elementos material, espacial, territorial, temporal e pessoal, a aplicação dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade por ocasião da análise da constitucionalidade de determinada exação incidirá sobre um destes elementos. Na pesquisa realizada, constatou-se uma incidência maior destes princípios em demandas em que se discutia a materialidade de tributos e a aplicação de sanções tributárias.

São poucas as decisões em que os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade foram aplicados sobre os elementos pessoal e temporal da obrigação tributária. Quanto ao elemento territorial, não localizamos em nossas pesquisas acórdãos em que referidos princípios recaíram sobre este elemento.

Também são raras as decisões judiciais em que os princípios ora estudados são fundamentais para a solução da lide. Na maior parte dos acórdãos analisados neste estudo, constata-se a inexistência de uma análise detida da constitucionalidade da imposição tributária à luz da razoabilidade e da proporcionalidade. Quanto a este aspecto, é oportuno destacar que os subprincípios da adequação, da necessidade e da proporcionalidade em sentido estrito, indispensáveis à análise da razoabilidade e da proporcionalidade da medida, raramente são citados pela jurisprudência tributária nacional.

Por fim, fazemos uma ressalva ao posicionamento do Superior Tribunal de Justiça em relação aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. Apesar do grande número de acórdãos em que estes princípios são empregados, existem

recursos especiais que deixaram de ser apreciados pelo tribunal porque a decisão recorrida fundamentou-se nos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. Nestas ocasiões, o STJ declarou-se incompetente para julgar o recurso, sob o argumento de que tais princípios, em confronto com o princípio da legalidade, emprestam viés constitucional à demanda¹³².

Portanto, ao mesmo tempo em que julga irrazoável a cobrança de ITR sobre propriedade invadida e afasta a incidência de penalidades por considerá-las desproporcionais, o STJ contraditoriamente declara-se incompetente para julgar recursos especiais em que a decisão recorrida fundamentou-se nos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Ante todo o exposto, conclui-se que no caso de conflito entre direitos fundamentais, os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade permitem a ponderação de bens, através da qual tais direitos serão sopesados para que seja determinado qual irá prevalecer, sem que o outro seja aniquilado. A colisão entre princípios na seara tributária é relativamente frequente, razão pela qual torna-se indispensável a correta compreensão dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade para que os mesmos sejam devidamente empregados pelo Judiciário na solução de casos concretos.

¹³² Neste sentido, conferir REsp 1.119.910/RS e REsp 737.086/SC.

REFERÊNCIAS

1. BIBLIOGRAFIA

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, 12ª edição, São Paulo, Saraiva, 2006.

ARISTÓTELES. *Ética a Nicômaco*, Tradução de Eudoro de Souza, São Paulo, Nova Cultural, 1987.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*, 5ª edição, São Paulo, Malheiros, 1992.

ÁVILA, Humberto Bergmann. *Redefinição do Dever de Proporcionalidade*, in Revista de Direito Administrativo nº 215, Rio de Janeiro, Renovar, 1999, pp. 151-179.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*, 25ª edição, São Paulo, Malheiros, 2008.

BARROS, Suzana de Toledo. *Princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais*, 3ª edição, Brasília, Brasília Jurídica, 2003.

BARROSO, Luís Roberto. *Os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade*, disponível em <http://www.acta-diurna.com.br/biblioteca/doutrina/d19990628007.htm>, acesso em 20/05/2010.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*, 24ª edição, São Paulo, Malheiros, 2009.

BONÍCIO, Marcelo José Magalhães. *Proporcionalidade e processo: a garantia constitucional da proporcionalidade, a legitimação do processo civil e o controle das decisões judiciais*, São Paulo, Atlas, 2006.

BORGES NETTO, André Luís. *A razoabilidade constitucional*, in Revista Jurídica Virtual do Palácio do Planalto N° 12 - MAIO/2000, disponível em http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/revista/Rev_12/razoab_const.htm, acesso em 11/03/2010.

BRAGA, Valeschka e Silva. *Princípios da Proporcionalidade e da Razoabilidade*, 2ª edição, Curitiba, Juruá, 2008.

BROCHADO, Mariá. *O princípio da proporcionalidade e o devido processo legal*, Revista do Senado n° 155, jul. a set. de 2002. Disponível em http://www.senado.gov.br/web/cegraf/rii/Pdf/pdf_155/R155-09.pdf, acesso em 10/03/2010.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 23ª ed., São Paulo, Malheiros, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 17ª edição, São Paulo, Saraiva, 2005.

CHAIB, Liana. *Princípio da proporcionalidade no controle do ato administrativo*, São Paulo, LTr, 2008.

CORDEIRO, Ricardo Aiache. *Princípios Constitucionais Tributários*, Porto Alegre, Sérgio Antônio Fabris, 2006

DIMOULIS, Dimitri e MARTINS, Leonardo. *Teoria Geral dos Direitos Fundamentais*, São Paulo, Revista dos Tribunais, 2006.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Discricionariedade Administrativa na Constituição de 1988*, 2ª edição, São Paulo, Atlas, 2001.

_____. *Direito Administrativo*, 12ª edição, São Paulo, Atlas, 2000, p. 80-82.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Princípios Constitucionais Tributários e a Cláusula Due Process of Law*, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1964.

FERNANDES, Daniel André. *Os princípios da razoabilidade e da ampla defesa*, Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2003.

FRANCISCO, José Carlos. *Função Regulamentar e Regulamentos*, Rio de Janeiro, Forense, 2009.

GUERRA FILHO, Willis Santiago. *Sobre o Princípio da Proporcionalidade*, in *Dos Princípios Constitucionais – Considerações em torno das normas principiológicas da Constituição*, 2ª edição, São Paulo, Método, 2008.

_____. *Processo Constitucional e Direitos Fundamentais*, 5ª edição, São Paulo, RCS, 2007

HART, Herbert L. *O conceito de Direito*. Trad. A. Ribeiro Mendes, 5ª edição, Lisboa, Fundação Calouste Gulbenkian, 2007.

HORVATH, Estevão. *O Princípio do não-confisco no Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, 2002.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*, 36ª edição, Rio de Janeiro, Malheiros, 2010.

MEIRELLES, José Ricardo. *O Princípio da Capacidade Contributiva*, artigo disponível em http://www.senado.gov.br/web/cegraf/ri/Pdf/pdf_136/r136-28.pdf, acesso em 02/12/2009.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*, 4ª edição, São Paulo, Dialética, 2003.

MENDES, Fernando Marcelo. *Discricionariedade administrativa e os princípios da proporcionalidade, da razoabilidade e da motivação no controle jurisdicional*

do silêncio administrativo. Dissertação de Mestrado defendida na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo em 2005. Disponível em www.bdttd.org.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*, 1ª edição, Rio de Janeiro, Forense, 1984.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*, 15ª edição, São Paulo, Saraiva, 1999.

OLIVEIRA, Fábio Corrêa Souza de. *Por uma teoria dos princípios: o princípio constitucional da razoabilidade*, Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2003.

OLIVEIRA, José Roberto Pimenta. *Os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade no Direito Administrativo Brasileiro*, São Paulo, Malheiros Editores, 2006.

PESSOA, Leonardo Ribeiro. *Os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade na jurisprudência tributária norte-americana e brasileira*, disponível em www.buscalegis.ufsc.br/revistas, acesso em 09/12/2009.

PONTES, Helenilson Cunha. *O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, 2000.

QUEIROZ, Raphael Augusto Sofiati de. *Princípios da razoabilidade e proporcionalidade das normas e sua repercussão no processo civil brasileiro*, Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2000.

SANTOS, Cláuber Gonçalves. *A proibição de tributos com efeito de confisco e a jurisprudência do STF*. Dissertação de Mestrado defendida na Universidade Federal do Rio Grande do Sul em 2006. Disponível em www.bdttd.org.

SILVA, Luís Virgílio Afonso da. *O Proporcional e o Razoável*, in *Revista dos Tribunais*, Ano 91, Volume 798, Abril de 2002, pp. 23-50.

2. JURISPRUDÊNCIA NACIONAL

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 18.331, Rel. Min. Orozimbo Nonato. RF nº 145, 1953.

_____. Recurso Extraordinário nº 232.393/SP, Rel. Min. Carlos Velloso. Diário da Justiça, Brasília, DF, 05/04/2002.

_____. Medida Cautelar em Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 2010-12/DF, Rel. Min. Celso de Mello. Diário da Justiça, Brasília, DF, 12/04/2002.

_____. Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 551/RJ, Rel. Min. Ilmar Galvão. Diário da Justiça, Brasília, DF, 14/02/2003.

_____. Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.551-1/MG, Rel. Min. Celso de Mello. Diário da Justiça, Brasília, DF, 20/04/2006.

_____. Recurso Extraordinário nº 209.843 -4/SP, Rel. Min. Marco Aurélio. Diário da Justiça, Brasília, DF, 19/12/2006.

_____. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.453-7/DF, Rel. Min. Cármen Lúcia. Diário da Justiça, Brasília, DF, 16/03/2007.

_____. Recurso Extraordinário nº 388.359 -3/PE, Rel. Min. Marco Aurélio. Diário da Justiça, Brasília, DF, 22/06/2007.

_____. Medida Cautelar em Ação Cautelar nº 1.657-6/RJ, Rel. Min. Joaquim Barbosa. Diário da Justiça, Brasília, DF, 31/08/2007.

_____. Recurso Extraordinário nº 573.675/SC, Rel. Min. Ricardo Lewandowski. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 22/05/2009.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 576.300/SC, Rel. Min. Eliana Calmon. Diário da Justiça, Brasília, DF, 05/09/2005.

_____. Recurso Especial nº 597.606/SC, R el. Min. Eliana Calmon, Diário da Justiça, Brasília, DF, 15/08/2005.

_____. Recurso Especial nº 728.999/PR, R el. Min. Luiz Fux, Diário da Justiça, Brasília, DF, 26/10/2006.

_____. Recurso Especial nº 780.123/DF, R el. Min. Luiz Fux, Diário da Justiça, Brasília, DF, 28/11/2006.

_____. Recurso Especial nº 854.949/PR, Re l. Min. José Delgado, Diário da Justiça, Brasília, DF, 14/12/2006.

_____. Recurso Especial nº 737.086/SC, R el. Min. Humberto Martins, Diário da Justiça, Brasília, DF, 27/02/2007.

_____. Recurso Especial nº 972.693/PR, R el. Min. José Delgado, Diário da Justiça, Brasília, DF, 09/04/2008.

_____. Recurso Especial nº 983.678/RS, Re l. Min. Humberto Martins, Diário da Justiça, Brasília, DF, 16/12/2008.

_____. Recurso Especial nº 1.072.040/PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Diário da Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 21/09/2009.

_____. Recurso Especial nº 1.144.982/PR, Rel. Min. Mauro Campbell Marques. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 15/10/2009.

_____. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.119.910/RS, Rel. Min. Benedito Gonçalves. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 11/12/2009.

_____. Recurso Especial nº 114.321-6/RS, Rel. Min. Luiz Fux. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 09/04/2010.

3. JURISPRUDÊNCIA ESTRANGEIRA

ALEMANHA. Tribunal Constitucional. BVerfG, 1BvL 8/05, julgado em 04/02/2009.

_____. BVerfG, 2 BvL 19/08, julgado em 13/05/2009.

_____. BVerfG, 1BvR 571/07, julgado em 10/06/2009.

_____. BVerfG, 2 BvR 2185/04, julgado em 27/01/2010.

ARGENTINA. Corte Suprema de Justiça da Nação. S.C.G. 348. XXII, julgado em 30/12/1998.

ESPANHA. Tribunal Constitucional. Questão de Inconstitucionalidade nº 3001/97, julgada em 05/04/2006.