



**CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO LATO SENSU
EM DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANÇAS PÚBLICAS**

LEONARDO CARNEIRO VILHENA

**OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS
DA RAZOABILIDADE E DA
PROPORCIONALIDADE E O
DIREITO TRIBUTÁRIO**

BRASÍLIA

2011

LEONARDO CARNEIRO VILHENA

**OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA
RAZOABILIDADE E DA
PROPORCIONALIDADE E O DIREITO
TRIBUTÁRIO**

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas, no Curso de Pós-Graduação Lato Sensu do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Orientador: Prof.

BRASÍLIA

2011

LEONARDO CARNEIRO VILHENA

OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA RAZOABILIDADE E DA PROPORCIONALIDADE E O DIREITO TRIBUTÁRIO

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas, no Curso de Pós-Graduação Lato Sensu do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Aprovado pelos Membros da banca examinadora em __/__/____, com menção **8,3**.

Banca examinadora:

Presidente: Prof.

Integrante: Prof.

Integrante: Prof.

A Deus, meus pais e a todos aqueles que acreditam.

RESUMO

Os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, ainda que não constem expressamente no texto Constitucional brasileiro, possuem tanta eficácia quanto aos que ali estão transcritos. Com isso em vista, o Estado brasileiro deve atentar-se para tais princípios em suas atividades diárias, seja no âmbito do Poder Legislativo, seja no Executivo, seja no Judiciário. No que tange à atuação do Estado no exercício do poder de tributar, os princípios ora citados possuem papel fundamental de evitar a ocorrência de abusos e excessos, de modo a assegurar que os destinatários dos serviços estatais cumpram sim com seu papel de contribuinte, mas que cumpram este papel na medida do necessário e do adequado, alcançando tanto os atos ordinários estatais, como de instituição e cobrança de tributos, quanto os atos de fiscalização e punição, como no caso de aplicação de multas. Com isso, tem-se nos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade uma baliza que o Estado deve ter sempre em vista, os quais se revestem de aspecto especial quando se tratar de sua aplicabilidade no Direito Tributário, de modo que, havendo sua inobservância, deverá o administrado procurar as vias adequadas para fazer cumprir sua aplicação.

Palavras-Chave: Direito Constitucional. Princípios da Proporcionalidade e Razoabilidade. Direito Tributário. Aplicação. Excesso e Abuso. Tributos e Multas.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	7
2. ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO E A CONSTITUIÇÃO BRASILEIRA DE 1988.....	9
3. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E DIREITOS FUNDAMENTAIS.....	11
4. DIREITO TRIBUTÁRIO	13
4.1 Breves Considerações Históricas	13
4.2 Direito Tributário e os Princípios de Nossa Ordem Constitucional	15
4.3 Direito Tributário e a Cláusula do Devido Processo Legal	17
5. PRINCÍPIOS DA PROPORCIONALIDADE E DA RAZOABILIDADE	19
5.1 Conceito e Considerações	19
5.2 Aplicação dos Princípios da Proporcionalidade e da Razoabilidade pela Administração Pública.....	27
5.3 Os Princípios da Proporcionalidade e da Razoabilidade e a Atividade de Legislar	28
5.4 Os Princípios da Proporcionalidade e da Razoabilidade como Limitadores do Poder de Tributar.....	32
5.5 A Visão do Supremo Tribunal Federal na Utilização dos Princípios da Proporcionalidade e da Razoabilidade como Limitadores do Poder de Tributar	35
5.6 Algumas Notas sobre o Postulado da Proibição de Excesso e a Visão do STF sobre o Tema.....	38
6. O CASO DAS MULTAS FISCAIS	41
7. O STF E AS MULTAS DE OFÍCIO.....	45
8. CONCLUSÃO.....	48
9. BIBLIOGRAFIA	50

1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por objetivo trazer à tona o tema da proporcionalidade e da razoabilidade sobre o enfoque do Direito Tributário. Trata-se de buscar demonstrar que estes princípios, ainda que não expressamente transcritos em nossa Constituição Federal, possuem tanta força quanto se estivessem, devendo serem plenamente observados na relação de tributação.

Inicia-se o estudo do conteúdo ao apresentar-se a origem dos princípios aqui tratados, traçando-se primeiramente uma breve abordagem histórica sobre a relação envolvendo o Estado e os administrados, na qual nasce a relação de tributar como forma de financiar as atividades públicas.

Tal acepção se faz necessária tendo em vista que a relação de tributar geralmente é marcada por controvérsias e embates, não sendo truísmo dizer que já ensejou revoluções e conflitos que grande parte das vezes acabaram de forma desagradável, com a opressão daqueles que defendiam seus direitos.

Assim, a observância dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade tem como marco e fundamento a atuação medida, correta e justa do Estado sobre seus destinatários, na qual toma importância sobremaneira se esta relação for de tributação.

Assim, uma vez apresentados os citados princípios, faz-se uma breve abordagem sobre suas facetas que influenciam a atuação do Direito Fiscal, como suas aplicações pela administração pública em suas atividades ordinárias e pelo legislador no processo de elaboração das leis, até chegar à atuação fiscal propriamente dita.

Como a relação de tributar é matéria originariamente tratada por texto Constitucional, cumpre ao seu guardião versar pela correta realização da mesma. No Brasil, o Supremo Tribunal Federal desponta como principal responsável pela hígida relação envolvendo o poder de tributar, no qual se tem utilizado de instrumentos

valiosos para fazer valer o real espírito da Carta Política, dentre estes, a razoabilidade e a proporcionalidade.

Verifica-se a relevância do tema principalmente quando se tem em discussão conflito de direitos ou, o que é mais grave, colisão de princípios fundamentais, tão comumente visto em debates em torno do direito tributário, sendo os princípios ora estudados no presente trabalho grande vetores para a tomada de decisão nestes casos árduos, o que justifica a escolha do tema para análise.

Visto isso, tem-se o presente trabalho não como uma forma de esgotar o tema, mas sim de demonstrar que os princípios base do estudo estão com sua vitalidade plena, devendo ter sua aplicação sim mensurada também na relação de tributar, e não somente se manterem no plano teórico ou utópico das origens do Direito Constitucional ou do Estado Democrático de Direito, razão pela qual sua utilização precisa ser difundida para todos aqueles que utilizam e manuseiam o Direito em suas atividades diárias, seja legislando, seja aplicando a Lei.

2. ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO E A CONSTITUIÇÃO BRASILEIRA DE 1988

Diferente de seus antecessores Estado Absoluto e Estado Liberal, dentre outros, o Estado Democrático de Direito é marcado pela presença do povo como participante direto na escolha dos rumos do Estado, escolhendo seus administradores para que levem a nação para um caminho voltado para o bem-estar de sua população por meio da observância de direitos e garantias fundamentais.

Tem como característica fundamental a presença de uma Constituição que rege suas relações, definindo a organização do Estado e os direitos e garantias que devem ser observados, sendo, por isso, também conhecido como Estado Constitucional.

Trata-se, na verdade, de forma de afastar a tendência humana ao autoritarismo e à concentração do poder, sendo, por isso, o inverso de um Estado Absoluto.

Por ser uma aversão ao absolutismo, o Estado Democrático rege-se por normas que atentam para a participação popular, como eleições livres e periódicas e ao respeito das autoridades públicas aos direitos e garantias fundamentais.

Vale trazer a proposta de J.J. Gomes Canotilho, na qual este eminente autor registra que o Estado de Direito figura como um princípio maior, estruturante, sendo a partir dele alcançáveis os demais princípios de um regime democrático e igualitário¹.

Com estas ideias em mente, o Regime Democrático de Direito possui características que podem ser assim apresentadas:

O Estado de Direito caracteriza-se por apresentar as seguintes premissas: 1) primazia da lei, 2) sistema hierárquico de normas que preserva a segurança jurídica e que se concretiza na diferente natureza das distintas normas e em seu correspondente âmbito de validade; 3)

¹ CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. Coimbra: Almedina, 1998, pg. 268-269.

observância obrigatória da legalidade pela administração pública; 4) separação dos poderes como garantia da liberdade ou controle de possíveis abusos; 5) reconhecimento da personalidade jurídica do Estado, que mantém relações jurídicas com os cidadãos; 6) reconhecimento e garantia dos direitos fundamentais incorporados à ordem constitucional; 7) em alguns casos, a existência de controle de constitucionalidade das leis como garantia ante o despotismo do legislativo².

Em nossa Constituição Federal de 1988 tal acepção democrática pode ser vista claramente no parágrafo único do art. 1º, ao afirmar que “todo poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.

O regime democrático norteador de nossa Carta Maior pode ser considerado fruto do chamado *Movimento Neoconstitucional*, que possui como um de seus maiores representantes no Brasil o professor Luís Roberto Barroso.

O neoconstitucionalismo³ (ou constitucionalismo moderno) tem como característica fundamental a volta aos valores, na reaproximação entre a ética e o direito, possuindo como instrumento central a força normativa dos elementos axiológicos presentes na Constituição.

Assim, com esse espírito de novos valores, nossa Carta Política traz expressamente em seu bojo o princípio democrático da exigência integral da participação de todos na vida política do país, a fim de garantir o respeito à soberania popular como forma de interagir com o destino a ser tomado pelo Estado.

² MORAES, Alexandre. *Direito constitucional*. Ed. Atlas: São Paulo, 2009, pg. 5.

³ Para o eminente professor, o movimento neoconstitucional é resultado da conjugação de três elementos: *histórico, teórico e filosófico*. Em síntese, o *elemento histórico* é oriundo da segunda metade do século XX, notadamente após a 2ª Grande Guerra, iniciando justamente nos países mais afetados pelos regimes anteriores, no caso Alemanha e Itália; já o *elemento filosófico* é oriundo do aparecimento do pós-positivismo, em virtude das atrocidades praticadas na vigência do positivismo puro, primando esse novo movimento pela volta de valores e preceitos característicos do jusnaturalismo; por fim, o *elemento teórico* é surgido da ascensão da força normativa de uma Constituição dotada de direitos e garantias fundamentais como elemento central de um Ordenamento, que passa agora a ser orientado pela jurisdição constitucional como norteador da jurisprudência. Texto integral disponível em: <http://www.direitodoestado.com/revista/RERE-9-MAR%20C7O-2007-LUIZ%20ROBERTO%20BARROSO.pdf>, acessado em 01 de março de 2011.

3. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E DIREITOS FUNDAMENTAIS

Princípios são, na voz de Celso Antônio Bandeira de Mello, o mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a inteligência das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo⁴.

Os princípios são as ideias centrais de um sistema, dando-lhe sentido lógico, harmonioso, racional, de modo a permitir a compreensão de seu modo de organizar⁵. São, em vista disso, hierarquicamente superiores às regras, pois determinam o sentido e alcance destas, que não podem contrariá-los, sob pena de por em risco a globalidade do ordenamento jurídico. Deve haver, portanto, coerência entre os princípios e as regras, no sentido daqueles para estas⁶.

Todavia, tais princípios nem sempre estão expressamente transcritos em texto e normas legais ou constitucionais, talvez por serem considerados dogmas já absorvidos pelo ordenamento ou mesmo por estarem revestidos por normas que possuem seu espírito como referência.

Nossa Constituição traz em seu bojo diversos preceitos principiológicos, optando, na grande maioria das vezes, por tratá-los expressamente, ou, em outras ocasiões, tratá-los implicitamente, abrindo as portas de nosso Ordenamento para princípios não mencionados e que coadunam com o espírito de nosso Sistema.

Versando sobre os princípios implícitos existentes em uma Constituição, enuncia o ora ex-Ministro do STF Eros Grau:

⁴ MELLO, Celso Antônio B. Citado por Carlos Ari Sundeld em *Fundamentos de direito público*. 3ª ed. 10ª tir. São Paulo: Malheiros, 2009, pg 145.

⁵ SUNDFELD, Carlos Ari. *Fundamentos de direito público*. 3ª ed. 10ª tir. São Paulo: Malheiros, 2009, pg 143.

⁶ *Ibidem*, pg 146.

Trata-se, pelo contrário – e neste passo desejo referir explicitamente os princípios *descobertos* no seio de uma Constituição –, não de princípios declarados (porque anteriores a ela) pela Constituição, mas sim de princípios que, embora nela não expressamente enunciados, no seu bojo estão inseridos⁷. (grifo no original).

Por conta disso, é preciso observar princípios maiores para a observância destes menores ou subentendidos, tais como: o princípio democrático, o princípio da justiça social, da federação, dos direitos fundamentais, da separação dos poderes, da legalidade, da segurança jurídica, da confiança, da razoabilidade e da proporcionalidade.

O fato é que tais princípios, expressos ou não, transmutaram-se em direitos e garantias dos administrados na busca de limitação do Poder Estatal, como forma de evitar abusos e excessos praticados por esta entidade, então detentora do controle e que despeja suas decisões sobre aqueles que efetivamente arcam com o ônus de seus atos.

Justamente por esse caráter de protecionista que possuem, passaram a ser chamados de direitos fundamentais, necessariamente presentes e observados em um Estado Democrático de Direito. Tecendo algumas linhas sobre o tema, o eminente Gilmar Mendes assim relata:

Na condição de direitos de defesa, os direitos fundamentais asseguram a esfera de liberdade individual contra interferências ilegítimas do Poder Público, provenham elas do Executivo, do Legislativo ou, mesmo, do Judiciário.

E continua:

Analisando as posições jurídicas fundamentais que integram os direitos de defesa, importa consignar que estes não se limitam às liberdades e igualdades (direito geral de liberdade e igualdade, bem como suas concretizações), abrangendo, ainda, as mais diversas posições jurídicas que os direitos fundamentais intentam proteger contra ingerências dos poderes públicos e também contra abusos de entidades particulares, de forma que se cuida de garantir a livre manifestação da personalidade, assegurando uma esfera de

⁷ GRAU, Eros. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988 – Interpretação e Crítica*. 5ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2000, pg 117/118.

autodeterminação do indivíduo⁸.

Como exemplo natural desta situação é a advinda do princípio da legalidade, transformada em regra por tantos ordenamentos jurídicos democráticos, que tem por fim justamente eliminar o caráter despota do detentor do poder, de modo que os administrados somente estão sujeitos a fazer ou deixar fazer algo em virtude de processo legislativo legitimamente votado por aqueles que os representam.

Tal prática data de tempos antigos, de época da elaboração da *Bill of Rights* e a *Petition of Rights*, ou, ainda, da *Magna Charta*, de 1215, que tinham como fundamento justamente limitar o poder unilateral do Rei (mais precisamente o de instituir e cobrar tributos), de modo que os administrados apenas se sujeitariam àquelas imposições que houvessem seguido o trâmite legalmente estabelecido.

Assim, princípios da legalidade, igualdade, do devido processo legal, da vedação de confisco, dentre outros, constam no rol extenso de direitos estabelecido pelo texto constitucional em seu todo e não somente à vista do art. 5º, pois, ainda que se trate de uma Constituição analítica, é aberta a outros princípios não transcritos em seu texto, já que é do espírito da Carta Maior de 1988 a observância maior dos direitos fundamentais, seja qual for sua modalidade de expressão, como forma de reafirmar a existência do Estado Democrático de Direito que se constitui no Brasil.

4. DIREITO TRIBUTÁRIO

4.1 BREVE CONSIDERAÇÕES HISTÓRICAS

O direito, como se sabe, é uno. As segregações existentes são utilizadas como forma didática de apresentação do conteúdo, mas que ainda fazem parte de um Ordenamento Jurídico único.

⁸ MENDES, Gilmar F. *Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade*. Ed. Saraiva: São Paulo, 2007, pg. 3-4.

Com o Direito Tributário ocorre a mesma situação, sendo estudado em separado dos demais “ramos” por possuir vasto campo normativo infraconstitucional e se utilizar de princípios próprios.

Mas não se trata apenas por isso a necessidade de um estudo apartado da matéria. A especificidade do ramo fiscal toma amplitude maior quando se analisa o porquê de sua existência.

O Estado, como ente centralizador de competências, necessita de recursos para atingir seus fins, independente se de feições tiranas ou democráticas.

Em tempos anteriores, como no Estado Absoluto, ou Liberal do *laissez faire*, a destinação de recursos estatais limitavam-se em sua maioria à grandes construções (como palácios e fortalezas) ou aquisições de bens luxuosos para aqueles que se mantinham no comando, muitas vezes sobre a forma de monarquia.

Com o surgimento do Estado Social, houve a ampliação demasiada das competências e funções estatais, de modo que, para arcar com essas novas atribuições, necessário se fez aumentar sua receita. A título de exemplo, várias constituições datadas do período inicial remontam a este espírito social, como a Constituição Mexicana de 1917 e a Alemã, de Weimar, de 1919.

Ao se deparar com a insuficiência de recursos para essa nova demanda até então inexistente, fez-se necessário buscar formas que pudessem incrementar seu fluxo. O aumento de receitas pode advir de duas fontes: Da i) atuação do Estado como agente econômico (chamada atualmente de fonte originária), em que angaria recursos por meio de suas empresas ou através da venda de bens; ou da ii) atuação do Estado no exercício de sua soberania (*ius imperii*) instituindo tributos (denominada fonte derivada). Obviamente que a segunda opção tende a ser a mais fácil e de resultados imediatos, já que basta a entrega de dinheiro por parte dos contribuintes, sem exigir muito esforço estatal.

Portanto, como forma de arcar com os novos compromissos advindo do Regime Social, a forma mais prática para o Estado (e mais onerosa para a sociedade) de aumentar seus recursos é através da tributação, com a instituição ou ampliação das modalidades de impostos na estrita observância do rito da legalidade.

Em meio a esta situação de atuação incisiva do Estado iniciada no regime social e aumentada ainda mais no regime pós-depressão de 1930 e do pós-guerra que veio a seguir, período econômico este também chamado de *welfare state* (Estado do Bem-Estar Social), os estudiosos do Direito perceberam a importância do estudo da atuação da tributação estatal. No Brasil, um dos principais percursores da época sobre o assunto era o ex-deputado federal e ex-ministro do Supremo Tribunal Federal, Aliomar Baleeiro⁹.

Mostrava-se, com isso, a necessidade de uma atenção maior e aprofundada dos estudos de Direito Tributário como a disciplina voltada para a análise das formas de imposição e arrecadação de renda por parte do Estado por meio do fenômeno da tributação.

4.2 DIREITO TRIBUTÁRIO E OS PRINCÍPIOS DE NOSSA ORDEM CONSTITUCIONAL

Visto, em apertada síntese, as causas e o surgimento do direito tributário e retornando ao momento atual, tem-se que em um Estado Constitucional Democrático a relação de tributação é jurídica, e não simplesmente de poder, tem-se como indubitosa a existência de toda uma gama de princípios pelos quais se rege¹⁰.

Conforme dito no tópico anterior, tais princípios existem para proteger o cidadão contra os abusos do Poder. Em face do elemento teleológico, portanto, o intérprete, que tem consciência dessa finalidade, busca nesses princípios a efetiva proteção do contribuinte¹¹.

⁹ Autor de um livro clássico do Direito Tributário brasileiro: *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, atualizado por Mizabeu Abreu Machado Derzi. Ed: Forense. 7ª Edição.

¹⁰ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. Ed: Malheiros, 2006, pg. 56.

¹¹ *Ibidem*.

A Constituição Federal de 1988 traz em seu bojo capítulo específico para tratar do Direito Tributário, trazendo princípios expressos que nortearão tal ramo, dentre eles o princípios da legalidade (art. 150, I), da anterioridade (art. 150, III, “b” e “c”), da igualdade (art. 150, II), da irretroatividade (art. 150, III, “a”), da capacidade contributiva (art. 145, § 1º), da vedação do confisco (art. 150, IV) e da liberdade de tráfego (art. 150, V).

Não obstante os citados enunciados principiológicos, tem-se o *caput* art. 150 da referida Carta Política, que traz em seu texto: “*Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados...*”, o que demonstra a existência de outros direitos e garantias que os contribuintes podem invocar na proteção contra o poder de tributar, estejam expressos ou não, sem prejuízo dos acima elencados.

Em vista disso, tem-se por certa a aplicação de outros direitos e garantias presentes no texto constitucional, ainda que de forma implícita, no âmbito da tributação exercida. Vale dizer que o próprio CTN elenca, em seu art. 108, a utilização de princípios gerais de direito público como forma de interpretação e integração de leis tributárias.

Assim, direitos vistos no art. 1º, no art 5º, princípios postos no art. 170, ou do art. 60, devem ser observados, ainda que não estejam presentes dentro do capítulo da tributação, na estrita observância da princípio da unidade da Constituição e da segurança jurídica.

Sobre o assunto bem assentou Humberto Ávila ao expressar que as normas tributárias restringem determinados bens jurídicos cuja disponibilidade fica diminuída¹².

Quando se faz referência à eficácia das normas tributárias, está-se a fazer referência – a rigor – aos bens atingidos, cuja disponibilidade é protegida pelos princípios jurídicos. Por exemplo, a norma tributária que altera o período de apuração do ICMS restringe a liberdade de gestão, de organização e de estratégia empresarial,

¹² ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. Ed Saraiva: São Paulo, 2006. pg 82.

amparadas pela liberdade de exercício de atividade econômica. Este é o motivo pelo qual o Direito Tributário não consiste apenas na totalidade dos dispositivos que se referem à matéria tributária¹³. Ele compreende, ao invés disso, o conjunto de todas as normas jurídicas que, direta ou indiretamente, protegem os bens jurídicos cuja disponibilidade é restringida pelo poder de tributar¹⁴.

Fácil perceber a amplitude que toma a situação quando se considera os efeitos que a tributação causa também nos entes indiretamente afetados, ou seja, aqueles aos quais não são direcionadas as normas, mas que são atingidos pela incidência destas de forma reflexa. Tal aceção é necessária e devida justamente em razão do caráter macro que uma norma tributária possui, sendo um erro analisá-la apenas sob o foco de sua hipótese de incidência.

Assim, por estar inserido num todo ao qual exerce forte influência, o direito tributário sofre, também, a influência destes ramos que adentra principalmente no que tange aos princípios que os regem, o que não podia ser diferente, já que, do contrário, no caso de prevalência de normas tributárias sobre as demais, haveria o retrocesso já visto em um Estado Absoluto.

4.3 O DIREITO TRIBUTÁRIO E A CLÁUSULA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL

Conforme dito no tópico anterior, o Direito Tributário é regido por diversos princípios, estejam eles inseridos ou não no capítulo que rege a Tributação em nossa Constituição.

Para o presente trabalho é importante verificar o art. 5º, LIV, que assim versa: *Ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal.*

¹³ Sobre este ponto, Humberto Ávila aconselha: TIPKE, Klaus. *Die Steuerechtsordnung*. 2. Ed. t. 1. Köln: Otto Schmidt, 2000. P. 31: “O Direito Tributário compreende o conjunto de normas jurídicas que dizem respeito aos tributos”. Visto em ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. Ed Saraiva: São Paulo, 2006.

¹⁴ *Ibidem*, pg. 83.

Após ser por muito tempo descrita apenas em seu caráter formal, a cláusula do devido processo legal é tratada, atualmente, através da dicotomia formal e material.

O devido processo legal formal (ou *due process of law*), como a própria expressão tende a dizer, preza pelo formalismo, pela atenção aos ditames previamente estabelecidos no rito processual a ser seguido, sem intervenção ou inovações externas. Era comumente utilizado como único sentido do devido processo legal.

Já o devido processo legal material ou substantivo (ou ainda *substantive process of law*), tem como substrato a atenção ao objeto-fim da norma, de modo a verificar presente os elementos da necessidade e adequação a que faz juz. Com estas características, pode-se adiantar que há semelhança de seu conteúdo com os princípios das proporcionalidade e da razoabilidade, estes vistos alhures.

O Supremo Tribunal Federal tem sido o grande responsável pela inclusão deste conceito em nosso Ordenamento, no qual entende que o citados princípios estão inseridos nesta cláusula. Neste sentido:

O princípio da proporcionalidade - que extrai a sua justificação dogmática de diversas cláusulas constitucionais, notadamente daquela que veicula a garantia do substantive due process of law - acha-se vocacionado a inibir e a neutralizar os abusos do Poder Público no exercício de suas funções, qualificando-se como parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais. A norma estatal, que não veicula qualquer conteúdo de irrazoabilidade, presta obséquio ao postulado da proporcionalidade, ajustando-se à cláusula que consagra, em sua dimensão material, o princípio do substantive due process of law (CF, art. 5º, LIV)¹⁵.

Dessa forma, tem-se o devido processo legal substantivo como um dos principais instrumentos jurídicos do Estado contemporâneo, permitindo buscar valores

¹⁵ ADI 1407 MC, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 07/03/1996, DJ 24-11-2000 PP-00086 EMENT VOL-02013-10 PP-01974.

fundamentais no próprio Direito, não se limitando ao texto da lei, pois, como é sabido, a mera sujeição da lei é insuficiente para garantir materialmente o Direito¹⁶.

5. OS PRINCÍPIOS DA PROPORCIONALIDADE E DA RAZOABILIDADE

5.1 CONCEITO E CONSIDERAÇÕES

A proporcionalidade e a razoabilidade são princípios que viabilizam a observância do devido processo legal substantivo, conforme visto acima, permitindo o funcionamento do Estado Democrático de Direito e preservando os Direitos e Garantias Fundamentais.

Por serem princípios inerentes do próprio sistema normativo democrático, podendo ou não estarem expressamente transcritos, devem ser aplicados em todas as formas de expressão da norma jurídica. Na CF/88, o STF considera presentes os princípios, ainda que não expressamente transcritos¹⁷.

Embora sejam em grande parte das vezes mencionados juntamente, tendo alguns autores os considerado como sinônimos¹⁸, inclusive o próprio Supremo Tribunal Federal¹⁹, entendo ser distinta tais acepções.

Sobre o princípio da proporcionalidade, seu fundamento tem sido variado, tendo recebido diversas acepções, tais quais ao de equiparado a isonomia, de

¹⁶ CAVALCANTE, Denise Lucena. *A Razoabilidade e a Proporcionalidade na Interpretação Judicial das Normas Tributárias*. In: *Temas de Interpretação do Direito Tributário*. Org: Ricardo Lobo Torres. Ed: Renovar. Rio de Janeiro, pg. 42.

¹⁷ RE 211043/SP. Vale transcrever a ementa: ISENÇÃO – IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO – EXTENSÃO AO IMPOSTO DE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS – ESPÉCIES. PARCIAL E TOTAL. O fato de a isenção do imposto de competência da União mostrar-se parcial não implica o afastamento das regras dos artigos 19, § 2º, da Constituição Federal de 1969 e do inciso VI do artigo 1º da Lei Complementar n. 4, de 1969. As isenções podem ser totais ou parciais (Souto Maior Borges, *Isenções Tributárias*, Editora Sugestões Literárias, página 281, 1969). *Conflita com o Texto Maior, com os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade nele consagrados, entender-se pelo afastamento da extensão do benefício ao tributo estadual pelo fato de a isenção não ser total.* (grifos nossos).

¹⁸ É o caso do Ministro Gilmar Mendes, que pode ser visto em: MENDES, *Gilmar F. Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade*. Ed. Saraiva: São Paulo, 2007, pg. 194.

¹⁹ Habeas Corpus n. 76.060-SC, STF, 1ª Turma, Relator: Ministro Sepúlveda Pertence, julgado em 31.03.98, DJ 15.05.98, p.44; Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.910-MC, STF, Tribunal Pleno, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, julgada em 22.02.04, DJ 27.02.04, p. 19.

princípio de proibição de excesso, ou ainda como parte da razoabilidade ou da ponderação.

Humberto Ávila defende que a proporcionalidade não é princípio, mas sim um postulado²⁰ normativo. Sobre esta posição, asseverou:

Se ele (proporcionalidade) é uma decorrência lógica do caráter principal das normas, então ele próprio não é um princípio (norma imediatamente finalística). Não estabelece um fim cuja busca seja devida. Estabelece, em vez disso, uma condição normativa de aplicação das normas imediatamente finalísticas. A rigor, o dever de proporcionalidade é um postulado normativo aplicativo. O dever de proporcionalidade é um postulado porque estabelece uma condição de possibilidade do conhecimento a ser necessariamente enfrentada na aplicação de determinadas normas jurídicas. Ele impõe um requisito formal para a devida aplicação do Direito a ser devidamente conjugado com medidas substanciais. Sem a utilização do dever de proporcionalidade, os bens jurídicos colidentes não podem ser realizados ao máximo. Por isso, fala-se em postulado normativo aplicativo²¹.

De fato, é de se perceber que o princípio da proporcionalidade possui uma substância mais profunda, emanada do próprio Estado Democrático de Direito, que preza pela idéia da prevalência de direitos e garantias fundamentais dos administrados e o afastamento de disposições arbitrárias e unilaterais que caracterizam um Estado Absoluto.

Por outro lado, a razoabilidade vai além dos meros requisitos formais, sendo justificada sua aplicação sempre que os requisitos formais (racionais) forem insuficientes. Este princípio busca o máximo de consenso (e de bom senso) nas decisões, através de um sopesamento de princípios que devem se ajustar a cada caso concreto.²²

Por ser um juízo efetivado após a análise do juízo de

²⁰ De acordo com o próprio autor, postulado traduz uma determinada condição de possibilidade da compreensão, que deve ser necessariamente seguida para entender ou aplicar um objeto (uma norma jurídica por exemplo). Visto em: ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. Ed Saraiva: São Paulo, 2006, pg 96.

²¹ *Ibidem*, pg. 96.

²² CAVALCANTE, Denise Lucena. *A Razoabilidade e a Proporcionalidade na Interpretação Judicial das Normas Tributárias*. In: *Temas de Interpretação do Direito Tributário*. Org: Ricardo Lobo Torres. Ed: Renovar. Rio de Janeiro, pg. 44.

proporcionalidade, a razoabilidade diminui seu espaço de atuação, incidindo sua aplicação sobre a restrição individual de determinada pessoa. Funciona como uma utilização do método dedutivo, ao qual, após passar pelo crivo geral da proporcionalidade, deverá também passar pelo crivo da razoabilidade para garantir sua validade.

De forma mais detalhada sobre esta distinção, tem-se que, de um lado, há casos nos quais dois ou mais bens jurídicos se imbricam, de tal sorte que deve ser decidido se o meio é adequado para atingir o fim almejado (relação meio-fim), se o meio é o mais suave relativamente aos direitos fundamentais atingidos (relação meio-meio) e se os efeitos negativos da escolha do meio não são desproporcionais aos efeitos positivos decorrentes da promoção do fim (meio-fim). Nesses casos, devem ser analisados dois bens constitucionalmente garantidos e os efeitos decorrentes da utilização de um meio. A questão que se põe é a seguinte: o meio é adequado e necessário e mantém relação de proporção relativamente ao fim? Trata-se de uma análise dos bens jurídicos enquanto tais (por exemplo, segurança jurídica, liberdade, vida). Aqui se fala em dever de proporcionalidade. Trata-se de uma análise relativa, na medida em que os bens jurídicos devem ser analisados em razão de um fim. Sua aplicação pressupõe uma relação entre meio e fim²³.

De outro lado, há casos em que a inconstitucionalidade decorre da restrição individual de uma pessoa. Desta vez, a questão a ser formulada é a seguinte: a adoção de uma medida implica a restrição de um bem jurídico para uma pessoa determinada? Trata-se de uma análise individual da intensidade de restrição causada a um indivíduo, cuja aplicação se circunscreve a casos excepcionais²⁴.

Como resultado, tem-se que, enquanto com a ajuda da proporcionalidade focaliza-se uma relação meio-fim, a razoabilidade aprecia a proporção de uma (já considerada proporcional pelas circunstâncias) obrigação de

²³ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. Ed Saraiva: São Paulo, 2006, pg 101-102.

²⁴ *Ibidem*. Para chegar a tal conclusão, o citado autor usa ideias de autores alemães, como Michael Jakobs e Reinhold Zippelius.

acordo com a situação pessoal do atingido²⁵.

É o caso de uma norma jurídica constitucional, apesar de poder ter uma aplicação iníqua e, portanto, inconstitucional. Trata-se de algo semelhante à proibição de excesso no caso concreto. A utilização do meio não é considerada inconstitucional apenas em virtude de uma ponderação constitucionalmente orientada, mas em razão de uma análise pessoalmente orientada²⁶.

Celso Antônio Bandeira de Mello considera os princípios da razoabilidade e proporcionalidade inseridos no contexto do princípio maior da legalidade, mas que possuem demarcações delimitadas pelos seus respectivos campos de atuação. Assim versa o doutrinador administrativista inicialmente sobre o princípio da razoabilidade:

Fácil é ver-se, pois, que o princípio da razoabilidade fundamenta-se nos mesmos preceitos que arrimam constitucionalmente os princípios da legalidade e da finalidade.

Não se imagine que a correção judicial baseada na violação do princípio da razoabilidade invade o “mérito” do ato administrativo, isto é, o campo da “liberdade” conferido pela lei à Administração para decidir-se segundo uma estimativa da situação e critérios de conveniência e oportunidade. Tal não ocorre porque a sobredita “liberdade” é liberdade *dentro da lei*, vale dizer, segundo as possibilidades nela comportadas. Uma providência desarrazoada, consoante dito, não pode ser havida como comportada pela lei. Logo, é ilegal: é desbordante dos limites nela admitidos²⁷. (grifos do original).

Já dissertando sobre o princípio da proporcionalidade, assim versou o aludido autor:

Este princípio enuncia a idéia – singela, aliás, conquanto frequentemente desconsiderada – de que as competências administrativas só podem ser validamente exercidas na extensão e intensidade correspondentes ao que seja realmente demandado para cumprimento da finalidade de interesse público a que estão atreladas.

²⁵ ALBRECHT, Rudiger Konradin. *Zumutbarkeit als Verfassungsmaßstab*. Berlin: Duncker und Humblot, 1995, p. 242. Traduzido e citado por Humberto Ávila em: *Sistema Constitucional Tributário*: Ed. Saraiva. São Paulo, 2006, pg. 102.

²⁶ BORGES, José Souto Maior. *O Contraditório no Processo Judicial – Uma Visão Dialética*. São Paulo: Malheiros, 1996. P. 99. Citado por Humberto Ávila em: *Sistema Constitucional Tributário*: Ed. Saraiva, São Paulo, 2006, pg. 102.

²⁷ MELLO, Celso Antônio B. *Curso de Direito Administrativo*. Ed. Malheiros: São Paulo, 2009, pg. 109.

Segue-se que os atos cujos conteúdos ultrapassem o necessário para alcançar o objetivo que justifica o uso da competência ficam maculados de ilegitimidade, porquanto desbordam do âmbito da competência; ou seja, superam os limites que naquele caso lhes corresponderiam.

Sobremodo quando a Administração restringe situação jurídica dos administrados além do que caberia, por imprimir às medidas tomadas uma intensidade ou extensão supérfluas, prescindendas, ressalta a ilegalidade de sua conduta. É que ninguém deve estar obrigado a suportar constringimentos em sua liberdade ou propriedade que não sejam indispensáveis à satisfação do interesse público.

Logo, o *plus*, o excesso acaso existente, não milita em benefício de ninguém. Representa, portanto, apenas um agravo inútil aos direitos de cada qual. Percebe-se, então, que as medidas desproporcionais ao resultado legitimamente alvejável são, desde logo, condutas ilógicas, incongruentes. Ressentindo-se deste defeito, além de demonstrarem menoscabo pela situação jurídica do administrado, traindo a persistência da velha concepção de uma relação soberano-súdito (ao invés de Estado-cidadão), exibem, ao mesmo tempo, sua *inadequação* ao escopo legal. Ora, já se viu que inadequação à finalidade da lei é inadequação à própria lei. Donde, atos desproporcionais são ilegais e, por isso, fulmináveis pelo Poder Judiciário, que, sendo provocado, deverá invalidá-los quando impossível anular unicamente a demasia, o excesso detectado²⁸. (grifos do original).

Por fim, conclui o eminente autor sobre a semelhança dos citados princípios, ao qual destaca papel especial ao princípio da proporcionalidade, citando a classificação apresentada pelo mestre português Canotilho para explicar sua faceta. Veja-se:

Sem nada contender esta indicação das origens de cada qual, estamos em que tais princípios não se confundem inteiramente. Parece-nos que o princípio da proporcionalidade não é senão uma faceta do princípio da razoabilidade. Merece um destaque próprio, uma referência especial, para ter-se maior visibilidade da fisionomia específica de um vício que pode surgir e entremostrear-se sob esta feição de desproporcionalidade do ato, salientando-se, destarte, a possibilidade de correção judicial arrimada neste fundamento. Costuma-se decompor o princípio da proporcionalidade em três elementos a serem observados nos casos concretos: a *adequação*, a *necessidade* e a *proporcionalidade em sentido estrito*. Conforme expressões de Canotilho, a adequação “impõe que a medida adotada para a realização do interesse público deve ser apropriada à prossecução do fim ou fins a ele subjacentes”; o princípio da necessidade ou da menor ingerência possível coloca a tônica na idéia de que “o cidadão tem direito à menor desvantagem possível” e o princípio da proporcionalidade em restrito é “entendido como princípio da justa medida. Meios e fins são colocados em equação mediante juízo de ponderação, com o objetivo de se avaliar se o meio utilizado é ou não

²⁸ MELLO, Celso Antônio B. *Curso de Direito Administrativo*. Ed. Malheiros: São Paulo, 2009, pg. 110.

desproporcionado em relação ao fim. Trata-se, pois, de uma questão de ‘medida’ ou ‘desmedida’ para se alcançar um fim: pesar as desvantagens dos meios em relação às vantagens do fim”²⁹. (grifos do original).

Deve-se buscar a medida menos lesiva para as partes como forma de aplicação do princípio da proporcionalidade e da razoabilidade, onde o juiz faz uso de instrumentos de ponderação e contrapeso valorativos na resolução do caso concreto.

O uso desta ponderação é utilizada na apreciação de questões que envolvam unicamente princípios. É sempre difícil a solução de casos onde princípios constitucionais colidem, devendo o juiz, no caso concreto, determinar limites de direitos fundamentais, através da ponderação de valores, pois, quando há colisão de princípios, é preciso decidir qual princípio, em concreto, obtém a prevalência³⁰.

A instituição simultânea de direitos e garantias fundamentais, de um lado, e finalidades estatais e regras de competência, de outro, implica o dever de proporcionalidade: os princípios entrelaçados (e os fins), que possuem o mesmo grau de eficácia, devem ser objetos de ponderação³¹.

O dever de ponderação refere-se, portanto, às possibilidades fáticas de concretizações de princípios. Sob a ótica da classificação proposta por Canotilho, visto na citação de Celso Antônio Bandeira de Mello acima transcrita, a eficácia máxima somente pode ser atingida se o meio for adequado e necessário relativamente ao fim buscado. A proporcionalidade em sentido estrito decorre das possibilidades normativas: quando a escolha do meio produzir mais efeitos jurídicos negativos do que positivos (a

²⁹ MELLO, Celso Antônio B. *Curso de Direito Administrativo*. Ed. Malheiros: São Paulo, 2009, pg. 111.

³⁰ Conforme bem anotado por Humberto Ávila, “rigorosamente não há “primazia” entre os bens jurídicos colidentes. A primazia de um sobre o outro deve ser descartada, se ambos os bens devem possuir o máximo de eficácia. O que ocorre é, em vez disso, uma relação simétrica, no sentido de que os elementos (bens jurídicos), que se situam em pólos concretamente contrários, devem ser harmonizados relativamente ao seu valor. O resultado deve corresponder a uma linha ideal entre os dois lados. Pode-se superar essa harmonização como uma superação de uma contradição, como HEGEL a descreveu (HEGEL, WG 4, p. 130 e ss.; 5, 88; 15, 451. Visto em: ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. Ed. Saraiva. São Paulo. 2006, pg. 93-94.

³¹ *Ibidem*, pg. 94.

chamada proporcionalidade em sentido estrito³²) ou implicar a aniquilação da eficácia mínima de outros princípios, sua escolha será vedada (proibição de excesso)³³.

A ponderação é a solução adotada por nossa Corte Suprema quando diante do impasse envolvendo princípios constitucionais, no qual tem por fim assegurar a harmonia e a consonância de nosso ordenamento jurídico, como forma de afirmar que ambos convivem em um mesmo espaço, ainda que aparentemente sejam contraditórios.

Foi exatamente neste sentido que foi o julgamento da Medida Cautelar na Ação Declaratória de Inconstitucionalidade n. 855-2, na qual foi declarada a inconstitucionalidade de uma lei que determinava que todos os veículos que vendessem botijões de gás à vista do consumidor deveriam possuir uma balança especial. Esta norma foi declarada desnecessária e desproporcional não apenas por que a proteção do consumidor poderia ser atingida por outros meios (exame da necessidade), mas também porque a liberdade de iniciativa e os interesses privados foram restringidos excessivamente (proibição de excesso). Nesse caso, a garantia da esfera privada e a liberdade de iniciativa foram restringidas no seu núcleo essencial³⁴.

É de se perceber que no caso citado havia um fim externo, objetivamente controlável (proteção do consumidor), e o meio escolhido para sua realização (utilização de uma balança) foi declarado desproporcional, porque implicava a não realização de outro princípio (princípio da liberdade de iniciativa), visto que havia outros meios menos restritivos (por exemplo, fiscalização por amostragem) e porque as desvantagens superavam as vantagens (o aumento do preço do botijão e o trabalho necessário para que os consumidores se deslocassem até o caminhão eram desvantagens que superavam o aumento da proteção do consumidor)³⁵.

Visto isso, é de se perceber que, além de serem princípios norteadores das atividades estatais, funcionam como instrumento para a interpretação e aplicação

³² A proporcionalidade em sentido estrito é considerada parte ou espécie do postulado da proporcionalidade, do qual ainda o compõe a necessidade e a adequação, conforme visto na citação apresentada de Celso Antônio Bandeira de Mello sobre a matéria.

³³ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. Ed Saraiva: São Paulo, 2006, pg 94.

³⁴ Medida Cautelar na Ação Declaratória de Inconstitucionalidade n. 855-2, SF, Tribunal Pleno, Relator: Ministro Sepúlveda Pertence, julgada em 01.07.93m DJU 01.10.93, p. 20212.

³⁵ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. Ed Saraiva: São Paulo, 2006, pg. 95.

das normas, de modo a assegurarem a correta e justa aplicação de determinado preceito normativo ao caso concreto ao qual se refira.

Não por isso, é esse o espírito da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro (nova denominação da antiga Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, alterada pela Lei 12.376 de 31 de dezembro de 2010), que estabelece em seu art. 5º, “*na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum*”, a qual tem como tradução não menos do que a utilização da proporcionalidade e da razoabilidade como instrumento de manuseio das normas.

Luís Roberto Barroso, ao versar sobre a interpretação e aplicação constitucional, assim doutrinou sobre a utilização do princípio da razoabilidade pelo intérprete:

O princípio da razoabilidade integra o direito constitucional brasileiro, devendo o teste de razoabilidade ser aplicado pelo intérprete da Constituição em qualquer caso submetido ao seu conhecimento. A primeira linha, mais inspirada na doutrina alemã, vislumbrará o princípio da razoabilidade como inerente ao Estado de direito, integrando de modo implícito o sistema, como um princípio constitucional não escrito. De outra parte, os que optarem pela influência norte-americana pretenderão extraí-lo da cláusula do devido processo legal, sustentando que a razoabilidade das leis se torna exigível por força do caráter substantivo que se deve dar à cláusula³⁶.

É de notar a amplitude que possui os princípios em tela, aos quais servem não somente como parâmetros de atuação das atividades dos Poderes Executivo e Legislativo, mas também como instrumento de aferição dos atos emanados por estes pelo Poder Judiciário na interpretação e aplicação das leis e da Constituição, sendo, por isso, instrumento de defesa de extrema importância dos administrados.

³⁶ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. Ed Saraiva: São Paulo, 2006, pg. 244.

5.2 APLICAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA PROPORCIONALIDADE E DA RAZOABILIDADE PELA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

As atividades da Administração pública, como se sabe, no exercício regular de suas atividades, possui atributos que a diferencia de todas as demais pessoas físicas e jurídicas que compõem nossa sociedade.

Assim, por possuir determinadas prerrogativas que a colocam em plano superior aos demais entes, às vezes agindo sobre o único prisma do famigerado princípio da supremacia do direito público sobre o particular, deverá ter especial atenção também para não usurpar suas atribuições e acabar ultrapassando a esfera do que lhe foi permitido.

Nesse diapasão que se enquadra a intervenção estatal na atividade das pessoas, sejam estas físicas ou jurídicas, em que se tem como um dos exemplos principais a intervenção no domínio econômico, em que figura, inserido neste, a função de fiscalização, segundo o qual, de acordo com Diógenes Gasparini, é assim expresso:

Ao Estado, consoante competência que lhe atribui a Constituição Federal de agente normativo e regulador da atividade econômica, cabe, nos termos da lei, a função de fiscalização. Assim, a fiscalização do exercício da atividade econômica torna-se meio de intervenção do Estado nesse domínio. Destarte, compete-lhe licenciar as atividades cujo exercício seja desejado pelo particular, acompanhar o desenvolvimento da atividade licenciada, aplicar sanções sempre que haja infração às normas de sua regular exploração. Em suma, é o exercício da função de polícia administrativa nesse campo da atividade humana.

Completa o autor:

Tal fiscalização, atente-se, não pode ir além desses aspectos e atingir os econômicos (quantidade da produção, obrigatoriedade de produzir certo bem) dada a liberdade de iniciativa garantida pela Constituição³⁷.

É sabido que cabe ao poder judiciário apreciar unicamente questões de legalidade ou legitimidade dos atos administrativos, e não os aspectos que caracterizam

³⁷ GASPARINI, Diogenes. *Direito Administrativo*. Ed. Saraiva: São Paulo, 2006, 11ª ed, pg. 754.

sua discricionariedade, como a oportunidade e conveniência, também chamada de fundamentos políticos³⁸.

Vale lembrar que a lei 9784 de 1999 menciona expressamente em seu texto a obediência aos princípios objeto do presente trabalho na condução dos processos administrativos que trâmitam no âmbito da administração pública federal³⁹.

5.3 OS PRINCÍPIOS DA PROPORCIONALIDADE E DA RAZOABILIDADE E A ATIVIDADE DE LEGISLAR

Viu-se no capítulo 2, referente aos princípios e direitos fundamentais, que a atividade legiferante, sob o manto da democracia, surgiu como forma de garantir a participação nessa atividade daqueles aos quais são dirigidas as leis, como forma de aferir a legitimidade da norma e garantir que sejam observados os princípios e garantias fundamentais dos cidadãos. Trata-se de um aprimoramento do princípio da separação dos poderes.

Todavia, ainda que haja uma participação da população no processo legislativo, atualmente por meio de representantes, os excessos ainda podem ser vistos, principalmente nos sistemas onde se admite a produção de leis pelo Poder Executivo.

Em vista disso, faz-se necessário o controle de tais atos, como forma de garantir a prevalência do regime democrático. No Brasil, este controle se efetiva de diversas formas: se originado no Poder Legislativo, há as comissões que buscam apreciar sua validade e legitimidade, sendo a mais notória a Comissão Permanente de Constituição e Justiça, presente em ambas as casas, e após aprovado e remetido para o Executivo, este realizará nova análise, ao qual poderá vetar se achar que atende contra o interesse público ou se eivada por vício de inconstitucionalidade. Se o processo legislativo for de origem do Executivo, caso de Medida Provisória, deverá o Poder Legislativo aferir juízo sobre a validade sobre esta espécie legislativa, se atende os requisitos constitucionais de relevância e urgência.

³⁸ GASPARINI, Diogenes. *Direito Administrativo*. Ed. Saraiva: São Paulo, 2006, 11ª ed, pg. 122.

³⁹ Assim versa o art. 2º da mencionada Lei: Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, *razoabilidade*, *proporcionalidade*, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Em ambas hipóteses os juízos de razoabilidade e proporcionalidade devem ser aplicados ao caso. Havendo o descumprimento desses requisitos, tem-se como maculado por inconstitucional a norma editada.

Sobre a inobservância dos citados princípios no processo legislativo, Roque Antônio Carrazza chama a atuação desproporcionada e desarrazoada do legislador como hipótese de desvio de poder. Veja-se:

O desvio de poder, no que concerne ao Legislativo, é um vício, de natureza objetiva, caracterizado pelo desencontro entre o conteúdo da lei e aquele que seria o adequado à consecução dos fins traçados pela Constituição⁴⁰.

Luís Roberto Barroso, ao versar sobre a interpretação e aplicação constitucional, assim doutrinou sobre a utilização do princípio da razoabilidade e da proporcionalidade sobre a atividade de legislar:

A possibilidade de controle de razoabilidade dos atos do Poder Legislativo também tem sido discutida no Brasil nas últimas décadas, ainda que incipientemente. A fórmula utilizada para sua aplicação foi a importação de figura tradicional originária do direito administrativo francês, identificada como *détournement de pouvoir*, isto é, o desvio ou excesso de poder. Convencionalmente aplicada no controle dos atos administrativos, o conceito teve seu alcance estendido para abrigar certos casos envolvendo atos legislativos⁴¹.

Conforme visto anteriormente, a cláusula do devido processo legal material (*substantive process of law*) visa proteger as pessoas dos excessos praticados, através da verificação de elementos como a necessidade e adequação da medida ou lei tomada para o caso em debate, ou seja, verificando a proporcionalidade e a razoabilidade da norma.

Tratando sobre a aplicação do devido processo legal neste exato sentido de proteção dos cidadãos, há a lição de Carlos Roberto Siqueira Castro que

⁴⁰ CARRAZA, Roque A. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. Ed. Malheiros: São Paulo, 2003, pg. 314.

⁴¹ BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição*. Ed. Saraiva: São Paulo, 2009, pg. 241.

assim asseverou:

Nessa visão limitadora do arbítrio legislativo, a cláusula do devido processo legal erige-se em escudo contra as normas jurídicas e as decisões administrativas irrazoáveis ou irracionais. Afasta-se, assim, o totalitarismo na tomada de decisões capazes de interferir com a esfera de liberdade ou com os bens individuais dotados de utilidade social. Por exigência insuprimível de limitação de mérito ou de conteúdo nas decisões de caráter normativo, a nenhuma autoridade constituída, nem mesmo ao legislador legitimamente investido da representação política, é dado deliberar de forma arbitrária e incondicionada⁴².

É de perceber-se que, como vivemos em um Estado de Direito, presume-se que todas as relações que produzem efeitos jurídicos tenham sua situação regulada pela lei, razão pela qual sempre haveria o juízo de controle a que se refere o presente tópico.

Contudo, como se sabe, nem sempre as normas existentes são claras ou suficientes para atender os inúmeros casos ocorridos no cotidiano das relações humanas.

Independentemente dos princípios que se adotem para garantir o controle das atividades estatais e evitar o abuso de poder (quer seja o princípio do Estado de Direito; ou do devido processo legal; ou dos direitos e garantias fundamentais elencados no art. 5º, da Constituição Federal), impende aos doutrinadores brasileiros e aos responsáveis pelas decisões, tanto em âmbito administrativo quanto judicial, difundirem na nossa cultura jurídica a viabilidade de aplicação de normas intrínsecas ao texto escrito, permitindo solucionar casos onde ocorram colisões de direitos fundamentais⁴³.

O princípio do devido processo legal, sem prejuízo dos demais, pode ser considerado uma das fontes pelas quais se aplicam os princípios da

⁴² CASTRO, Carlos Roberto S. *O Devido Processo Legal e os Princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade*. Editora Forence: Rio de Janeiro, 2005, pg. 146.

⁴³ CAVALCANTE, Denise Lucena. *A Razoabilidade e a Proporcionalidade na Interpretação Judicial das Normas Tributárias*. In: *Temas de Interpretação do Direito Tributário*. Org: Ricardo Lobo Torres. Ed: Renovar. Rio de Janeiro, pg. 40.

proporcionalidade e da razoabilidade⁴⁴, e, por conseguinte, como forma de solução de litígios, o que se inclui o impasse *Lei versus* cidadão.

Vale registrar que os dois princípios citados acima não estão necessariamente vinculados a outros, pois ambos existem por si só, como emanentes do próprio regime democrático de direito, sendo, portanto, apenas comumente trazidos à tona como subsídio para a aplicação de um ou outros princípios a eles interligados ou entrelaçados.

Assim, percebendo o cidadão que a norma que lhe foi dirigida está maculada pelo vício da inconstitucionalidade, pela ausência de preceitos razoáveis e proporcionais, deverá procurar os meios cabíveis para valer seus direitos, sendo o Poder Judiciário o órgão competente de afastar o abuso legislativo, caso existente.

Em coletânea coordenada por Mauro Roberto Gomes de Mattos, nomeada o Abuso de Poder do Estado, o então Ministro do STJ José Augusto Delgado versa sobre o abuso de poder de legislar do Estado e o controle pelo Judiciário, no qual, citando Rogério José Bento Soares do Nascimento, assenta:

A função de produzir normas jurídicas, embora política, porque exprime o exercício de uma competência constitucional, só se justifica e só é legítima quando regular, sendo controlável pelo judiciário. Há abuso do poder de legislar quando a norma produzida satisfaz um interesse particular ou interesse público diverso daquele que motivou a atribuição de competência constitucional, ou porque os motivos determinantes do exercício daquele poder não se configuraram, ou ainda, por inconstitucionalidade do objeto sobre o qual recai a norma. Toda forma de abuso do poder de legislar pode ser fiscalizado e deve ser coibida pelo Judiciário⁴⁵.

Esta situação apenas reflete o direito assegurado pelo inciso XXXV do art. 5º da CF/88, que garante que a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça de direito, que se aplica perfeitamente na hipótese ora debatida.

⁴⁴ Esta é uma das posições assumidas pelo STF, no qual trata do substantivo processo legal.

⁴⁵ MATTOS, Mauro Roberto G., DELGADO, José. *O Abuso de Poder do Estado*. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2005, pg. 241.

Dessa forma, ainda que a Lei seja advinda de um processo legislativo constitucionalmente previsto, deverá ela atender não apenas a critérios formais, mas também a critérios materiais, de modo a cumprir fielmente e espírito democrático da Constituição.

5.4 OS PRINCÍPIOS DA PROPORCIONALIDADE E DA RAZOABILIDADE COMO LIMITADORES DO PODER DE TRIBUTAR

A colisão de princípios é muito frequente no âmbito do Direito Tributário, sendo comum a discussão em torno de princípios relevantes como a propriedade e a prevalência do interesse público.

Em casos como tais, é sempre difícil a solução de casos onde princípios constitucionais colidem, devendo o juiz, no caso concreto, determinar limites de direitos fundamentais, através da ponderação de valores.

No âmbito do direito fiscal sempre existirá este atrito. A colisão ocorre no choque envolvendo o poder de tributar e a limitação deste poder. Em outras palavras, no choque permanente entre o interesse público e o direito de propriedade.

Neste embate, a figura dos princípios delineadores da limitação do poder de tributar transfiguram como verdadeiro escudo contra a ingerência estatal, devendo este necessariamente observar aqueles, sob pena de usurpar sua competência e ter seu ato fulminado pelo vício da inconstitucionalidade.

Como exemplo de princípio tipicamente fiscal que norteia essa atividade, constante expressamente em nossa Carta de 1988, pode-se destacar o da capacidade contributiva, estampado no § 1º do art. 145 da CF, que assim versa:

Art. 145. (...)

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Trata-se de um princípio-regra que prima pela capacidade de contribuição de cada um na medida de sua riqueza. Aquele que possui mais, contribui mais; o que possui menos, contribui menos. Frise-se que, ainda que o texto literal apresente apenas impostos como destinatários, defendo que esta regra é de aplicação universal para a tributação, incluindo-se todos as espécies do gênero tributo, em observância da interpretação sistemática e teleológica de norma componente do Ordenamento.

A observância deste preceito seria a excelência da implementação de tributos, pois atenderia de forma plena a justiça fiscal tanto buscada por todos que sonham viver em um mundo igualitário.

Mas, como nem tudo são flores, a dita norma não possui nem um pouco da aplicação que lhe é exigida.

De fácil aceção mas de difícil aplicação prática, o princípio da capacidade contributiva parece ter sofrido uma subversão de regra para exceção, talvez por causa da expressão “sempre que possível”, constante do início do parágrafo.

O fato é, ainda que expressamente constante como princípio a ser observado, o que se vê é justamente o contrário, sendo os menos favorecidos cada vez mais assolados pela carga fiscal, ao passo que aqueles que poderiam contribuir mais, arcam com quantia cada vez menor. Isto é o que vem acontecendo com a política de tributos indiretos de nosso país.

Ampliando o ângulo de visão da situação, tem-se que essa situação de disparate não se restringe apenas ao preceito da capacidade contributiva. Hipóteses envolvendo desrespeito ao princípio da legalidade também se observam nas três esferas da federação. Vide situações envolvendo instruções normativas emanadas pela secretaria da receita federal que extrapolam seu âmbito de competência⁴⁶.

⁴⁶ A título de exemplificação: PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. RESSARCIMENTO DE PIS/COFINS. ARTS 1º, 2º E 6º, DA LEI N. 9.363/96.

O desrespeito para com aqueles que efetivamente arcam com o ônus do Estado é tamanha que há situações que é necessário proceder emenda na Constituição Federal para que haja o mínimo de respeito ao contribuinte⁴⁷.

Neste contexto, é de se perceber que, apesar de expressos os preceitos condutores do poder de tributar, suas aplicações são, por vezes, esvaziadas ou deixadas de lado. Se isso ocorre com normas expressas, o que dizer então de normas subentendidas, emanadas do espírito democrático, como a proporcionalidade e a razoabilidade?

Com certeza não é de tratamento e aplicação fácil.

Neste campo espinhoso que emerge a relevância dos princípios não positivados, tais como o da proporcionalidade e razoabilidade no momento da solução das lides, de modo que, sem esta visão ampla e sistemática do Direito, a interpretação judicial das normas tributárias estaria deveras comprometida.

Alexandre de Moraes, ao perceber esta problemática que afeta à aplicação dos princípios na área fiscal, assim relata:

O princípio da razoabilidade pode ser definido como aquele que exige proporcionalidade, justiça e adequação entre os meios utilizados pelo Poder Público, no exercício de suas competências – inclusive tributárias –, e os fins por ela almejados, levando-se em conta critérios racionais e coerentes.

No campo tributário, o que se exige da União, Estados, Distrito Federal e Municípios é uma **coerência lógica** na utilização e

PRESCRIÇÃO QUINQUENAL. ILEGALIDADE DO ART. 2º, §2º, DA INSTRUÇÃO NORMATIVA 23/97. LEGALIDADE DO ART. 17, §1º, DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF N. 313/2003. CORREÇÃO MONETÁRIA. SÚMULA N. 411/STJ. COMPENSAÇÃO.

REGIMES APLICÁVEIS. 1. (...). 2. **O art. 2º, § 2º, da Instrução Normativa n. 23/97, impôs limitação ilegal** ao art. 1º da Lei n. 9.363/96, quando condicionou gozo do benefício do crédito presumido do IPI, para ressarcimento de PIS/PASEP e COFINS, somente às aquisições efetuadas de pessoas jurídicas sujeitas às contribuições para o PIS/PASEP e COFINS. Tema já julgado pelo recurso representativo da controvérsia REsp. n.993.164/MG, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 13.12.2010. REsp 982.020/PE, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/02/2011, DJe 14/02/2011.

⁴⁷ Para o caso, podem ser citados os exemplos de restrição de edições de Medida Provisória (pois, ainda que seja uma medida que interfira em todo o ordenamento, possui elevada relevância no âmbito fiscal), trazidas pela emenda 32 de 2001 e a da criação da anterioridade mitigada (ou noventena), inserida no texto Constitucional pela emenda 42 de 2003, como forma de restringir o impacto daqueles tributos que estavam fora do alcance do princípio da anterioridade propriamente dito.

imposição de suas competências tributárias, bem como na aplicação dessas medidas restritivas⁴⁸. (grifo nosso).

Apesar de não constarem expressamente como limitadores do Poder de Tributar, os princípios ora em estudo são considerados princípios limitadores implícitos, tendo em vista a interpretação sistemática, em observância ao *caput* do art. 150 da Constituição Federal. Nesse contexto, assim explica Kiyoshi Harada:

Os princípios expressos, juntamente com os implícitos, que decorrem dos primeiros, do regime federativo e dos direitos e garantias fundamentais, constituem o escudo de proteção dos contribuintes, atuando como freios que limitam o poder de tributação do Estado. Por isso, esses princípios tributários são conhecidos como limitações constitucionais ao poder de tributar⁴⁹.

Assim, normas tributárias que atentam contra o razoável e o proporcional devem ser sim aliçadas da Ordem Jurídica, pois atentam claramente contra o espírito constitucional emanante das limitações do Poder de Tributar.

5.5 A VISÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL NA UTILIZAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA PROPORCIONALIDADE E DA RAZOABILIDADE COMO LIMITADORES DO PODER DE TRIBUTAR

Como o poder de tributar geralmente é tratado pela Constituição, as controvérsias sobre o assunto param, inevitavelmente, no Supremo Tribunal Federal.

O tratamento dado à matéria pela Suprema Corte, apesar dos anos, tende a ser o mesmo: havendo abuso por parte do poder de tributar, há vício de inconstitucionalidade. Percebe-se isso na análise que jurisprudencial que se verifica abaixo.

Nos idos de 1950, o STF deixou assente da seguinte forma, no Recurso Extraordinário n. 18.331, da relatoria do eminente Ministro Orozimbo Nonato, o seu entendimento sobre a matéria, *verbis*:

⁴⁸ MORAES, Alexandre. *Direito Constitucional*. Ed. Atlas: São Paulo, 2009, pg. 879.

⁴⁹ HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. Ed. Atlas: São Paulo, 2007, pg. 381-382.

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 tornem compatível com a liberdade de trabalho, comércio e da 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 “*détournement de pouvoir*”. Não há que estranhar a invocação dessa 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 acender não somente considerando a letra do texto, como também, e principalmente, o espírito do dispositivo invocado⁵⁰.

Veja-se que, mesmo na metade do século passado, já havia essa consciência por parte da Suprema Corte em assegurar a justa tributação por parte do poder estatal, sem confundi-la com o poder de destruir.

Em jurisprudência mais recente sobre o assunto, é de observar a ADI 2551, de relatoria do Eminentíssimo Ministro Celso de Mello, que assim dispôs, *verbis*:

TRIBUTAÇÃO E OFENSA AO PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE. - O Poder Público, especialmente em sede de tributação, não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade, que traduz limitação material à ação normativa do Poder Legislativo. - 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, nesse contexto, 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 prerrogativa institucional de tributar, que o ordenamento positivo reconhece ao Estado, não lhe outorga o poder de suprimir (ou de inviabilizar) direitos de caráter fundamental constitucionalmente assegurados ao contribuinte. É que este dispõe, nos termos da própria Carta Política, de um sistema de proteção destinado a ampará-lo contra eventuais excessos cometidos pelo poder tributante ou, ainda, contra exigências irrazoáveis veiculadas em diplomas normativos editados pelo Estado⁵¹.

Por fim, cumpre trazer à lume o que a Suprema Corte tem chamado de sanção política. Trata-se, nos termos expostos pelo próprio Excelso, de normas envesadas a constranger

⁵⁰ RE 18.331, Relator: Ministro Orozimbo Nonato, RF, v. 145, p. 164 e s., 1953.

⁵¹ ADI 2551 MC-QO, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 02/04/2003, DJ 20-04-2006 PP-00005 EMENT VOL-02229-01 PP-00025

o contribuinte, por vias oblíquas, ao recolhimento do crédito tributário. Vejamos acórdão recente sobre a questão:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. DIREITO FUNDAMENTAL DE ACESSO AO JUDICIÁRIO. DIREITO DE PETIÇÃO. TRIBUTÁRIO E POLÍTICA FISCAL. REGULARIDADE FISCAL. NORMAS QUE CONDICIONAM A PRÁTICA DE ATOS DA VIDA CIVIL E EMPRESARIAL À QUITAÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS. CARACTERIZAÇÃO ESPECÍFICA COMO SANÇÃO POLÍTICA. AÇÃO CONHECIDA QUANTO À LEI FEDERAL 7.711/1988, ART. 1º, I, III E IV, PAR. 1º A 3º, E ART. 2º. 2. Alegada violação do direito fundamental ao livre acesso ao Poder Judiciário (art. 5º, XXXV da Constituição), na medida em que as normas impedem o contribuinte de ir a juízo discutir a validade do crédito tributário. Caracterização de sanções políticas, isto é, de normas enviesadas a constringer o contribuinte, por vias oblíquas, ao recolhimento do crédito tributário. 3. Esta Corte tem historicamente confirmado e garantido a proibição constitucional às sanções políticas, invocando, para tanto, o direito ao exercício de atividades econômicas e profissionais lícitas (art. 170, par. ún., da Constituição), a violação do devido processo legal substantivo (falta de proporcionalidade e razoabilidade de medidas gravosas que se dispõem a substituir os mecanismos de cobrança de créditos tributários) e a violação do devido processo legal manifestado no direito de acesso aos órgãos do Executivo ou do Judiciário tanto para controle da validade dos créditos tributários, cuja inadimplência pretensamente justifica a nefasta penalidade, quanto para controle do próprio ato que culmina na restrição. É inequívoco, contudo, que a orientação firmada pelo Supremo Tribunal Federal não serve de escusa ao deliberado e temerário desrespeito à legislação tributária. Não há que se falar em sanção política se as restrições à prática de atividade econômica objetivam combater estruturas empresariais que têm na inadimplência tributária sistemática e consciente sua maior vantagem concorrencial. Para ser tida como inconstitucional, a restrição ao exercício de atividade econômica deve ser desproporcional e não-razoável. 4. Os incisos I, III e IV do art. 1º violam o art. 5º, XXXV da Constituição, na medida em que ignoram sumariamente o direito do contribuinte de rever em âmbito judicial ou administrativo a validade de créditos tributários. Violam, também o art. 170, par. ún. da Constituição, que garante o exercício de atividades profissionais ou econômicas lícitas. Declaração de inconstitucionalidade do art. 1º, I, III e IV da Lei 7.711/1988⁵².

Ou seja, com tal prática o poder público envida, como condição ou como pré-requisito para o exercício de determinado direito, a exigência do recolhimento do tributo para o usufruto deste direito, o que é obstáculo inconstitucional ao exercício de direitos.

⁵² ADI 173, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 25/09/2008, DJe-053 DIVULG 19-03-2009 PUBLIC 20-03-2009 EMENT VOL-02353-01 PP-00001.

Visto isso, é com aplausos e esperança que espera-se que nossa Corte Suprema continue afastando qualquer ato que possa atentar contra a ordem constitucional, em especial os de natureza fiscal, que possuem, naturalmente, uma tendência maior por parte dos detentores do poder de abusar de suas competências.

5.6 ALGUMAS NOTAS SOBRE O POSTULADO DA PROIBIÇÃO DE EXCESSO E A VISÃO DO STF SOBRE O TEMA

O postulado da proibição de excesso tem sido aplicado pelo Supremo Tribunal Federal normalmente em associação com a proporcionalidade e a razoabilidade (arts. 1º e 5º, LIV, CF/88) ou, ainda, com a liberdade de comércio (art. 170, parágrafo único, CF/88). Ele se fundamenta na ideia de que todos os direitos e princípios fundamentais, ainda que possam ser restringíveis, não podem ser atingidos no seu núcleo essencial, sendo este núcleo definido como aquela parte do conteúdo de um direito sem a qual ele perde a sua mínima eficácia e, por isso, deixa de ser reconhecível como um direito fundamental.

Em outras palavras: ainda que se admita que o Estado tenha competência para instituir impostos, o exercício dessa sua competência não pode implicar a impossibilidade de aplicação de outra norma⁵³, ainda que contrária.

Com base neste fundamento, a jurisprudência de nossa Suprema Corte sempre observou pelo equilíbrio das imposições que recaem sobre os contribuintes, de modo a permitir que haja a intervenção sem o atingimento do núcleo essencial (ou núcleo mínimo) de sua contrapartida, momento que estaria o Estado agindo em excesso.

Assim, bem como o excerto citado anteriormente também de relatoria do então Ministro Orozimbo Nonato, a Segunda Turma do STF decidiu por negar provimento a um recurso extraordinário por entender excessiva e desproporcional a majoração do imposto de licença sobre as cabines de banho. A recorrente aduziu que tal

⁵³ TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. T. 1. Köln: Otto Schmidt, 1993. P. 232 e 423. Traduzido e citado por Humberto Ávila em: ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*: Ed. Saraiva. São Paulo, 2006, pg 396.

imposição poderia cercear-lhe uma atividade lícita e, por isso, estaria colidindo com o princípio da liberdade de qualquer profissão (em referência ao art. 141, § 14, da Constituição de 1946)⁵⁴.

No âmbito do Direito Fiscal, o Supremo Tribunal Federal, analisando a constitucionalidade da majoração do antigo imposto de licença, asseverou:

A meu ver, porém, faz-se dispensável qualquer referência expressa nesse sentido, pois os próprios dispositivos fundamentais, que asseguram as liberdades individuais, entre os quais se inclui o exercício de qualquer profissão, comércio ou indústria, constituem uma implícita limitação ao poder de tributar do Estado, no concernente à criação de impostos exagerados, vedando, por consequência, que a administração, por meio de tributos excessivos, possa tolher, cercear ou dificultar o pleno exercício dos direitos básicos conferidos ao cidadão⁵⁵.

O importante é que foi reconhecido um limite implícito ao poder de tributar, não apenas no sentido de acabar plenamente com a atividade da empresa, mas também no sentido de *“tolher, cercar ou dificultar o pleno exercício dos direitos básicos conferidos ao cidadão”*.⁵⁶

Noutro caso, a Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal reconheceu o direito à cobrança do imposto do selo, mas modificou o entendimento em relação ao valor da multa, considerando-a excessiva relativamente ao direito de propriedade e de liberdade⁵⁷.

Conforme visto neste estudo, as atividades administrativas do Estado também devem ser pautadas por princípios, de modo a compatibilizar os ditames do direito material com os ditames procedimentais.

⁵⁴ Recurso Extraordinário n. 18.331-SP, STF, 2ª Turma, Relator: Ministro Orozimbo Nonato, julgado em 21.09.51, DJ 08.11.53, p. 10865.

⁵⁵ Recurso Extraordinário n. 18.976, STF, 1ª Turma, Relator: Ministro Barros Barreto, julgado em 02.10.52, ADJ 26.11.52, p.14653; ver p. 15 do acórdão, que se refere à decisão recorrida. Citado por Humberto Ávila em: ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*: Ed. Saraiva. São Paulo, 2006, pg 396.

⁵⁶ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*: Ed. Saraiva. São Paulo, 2006, pg 397.

⁵⁷ Recurso Extraordinário n. 47.937, STF, 1ª Turma, Relator: Ministro Cândido Motta, julgado em 19.11.62, DJ 06.12.62, p. 3744. Citado por Humberto Ávila em: ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*: Ed. Saraiva. São Paulo, 2006, pg 397.

Com isto em vista, o Supremo tem igualmente considerado inconstitucionais as restrições administrativas que, embora não bloqueiem de modo absoluto, com certeza embaraçam excessivamente seu livre exercício⁵⁸:

Penso, porém, que, ao estatuir essa exigência, fato que tenho como certo, visto não haver sido contestado, a autoridade arrecadadora estabeleceu, em verdade, sanção fiscal, que, se não impediu totalmente, bloqueou de modo profundo a atividade profissional lícita do contribuinte, violando, de tal arte, o aludido preceito constitucional, sem falar na violação da Súmula 547⁵⁹.

Em outro julgamento, o Plenário do Supremo Tribunal Federal decidiu por deferir medida liminar que suscitava a inconstitucionalidade de Lei Estadual que elevava os valores de taxa judiciária. O fato de a taxa judiciária ter sido elevada em 827% *restringiria excessivamente* o direito de acesso ao Poder Judiciário a uma grande parcela da população⁶⁰.

A Suprema Corte Brasileira também decidiu pela inconstitucionalidade da restrição tributária em virtude de seu conteúdo arbitrário, incompatível com a previsibilidade inerente à liberdade, da seguinte forma:

Ademais, é de considerar-se que esta Turma, ao julgar o RE 76.455 (RTJ 73/821 e segs.), em caso análogo ao presente (tratava-se de exigência, a contribuinte submetido ao regime especial de controle de fiscalização, de pagamento antecipado do ICM, para a entrega de talonários referentes a esse imposto), decidiu que restrição dessa ordem importava sanção política, vedada pelo § 23 do artigo 153 da Constituição, sendo aplicável a Súmula 547.

Na hipótese, a matéria, como lembrado, foi regulada pelo Decreto n. 17.727/81, deixando, além disso, inaceitável margem de arbítrio para a aplicação pela autoridade fiscal⁶¹.

⁵⁸ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*: Ed. Atlas. Pg 397.

⁵⁹ Recurso Extraordinário n. 76455, STF, 2ª Turma, Relator: Ministro Leitão de Abreu, julgado em 01.04.75, DJ 23.05.75. In: Revista Trimestral de Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal n.73., p. 825. Voto em: In: ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*: Ed. Saraiva. São Paulo, 2006, pg 397.

⁶⁰ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*: Ed. Saraiva. São Paulo, 2006, pg 397.

⁶¹ Recurso Extraordinário n. 106.759, STF, 1ª Turma, Relator: Ministro Oscar Corrêa, julgado em 24.09.85, DJ 18.10.85, p. 18464. In: Revista Trimestral de Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal n. 115, p.1443. Citado por Humberto Ávila em: ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*: Ed. Saraiva. São Paulo, 2006, pg. 398.

Seguindo o precedente anterior, considerou a Suprema Corte inconstitucional a restrição arbitrária e excessiva ao princípio do livre exercício de atividade econômica, da seguinte forma:

A questão de saber da constitucionalidade das medidas aplicadas no 'regime especial' de pagamento do ICM é matéria já conhecida desta Corte, que, pelo menos em três assentadas, pelas suas duas Turmas, teve ocasião de pronunciar-se em sentido contrário à sua imposição, sob o fundamento de que as sanções, cominadas aos contribuinte, carecem de respaldo constitucional, particularmente à vista da inaceitável margem de arbítrio aos agentes do fisco.

O certo é que o 'regime especial do ICM', mesmo autorizado por lei, porque impõe restrições e limitações à atividade comercial do contribuinte, viola a garantia da liberdade de trabalho, que estava inscrita no art. 153, § 23, da Constituição de 1988, reafirmada no art. 5º, XIII⁶²

Assim, verifica-se que a proibição de excesso e os princípios da razoabilidade e proporcionalidade estão umbilicalmente entrelaçados, sendo em grande parte das vezes o primeiro mencionado no contexto dos dois posteriores.

Pode-se considerar que, na verdade, ele complementa os aludidos princípios, por isso a sua menção mais contida nos julgados, mas que não tira sua importância, que, conforme visto, possui seu espaço nas decisões de nossa Corte Maior.

6. O CASO DAS MULTAS FISCAIS

A multa, como se sabe, não compõe o gênero tributo. A própria definição posta pelo art. 3º do Código Tributário Nacional, é expressa em dizer:

Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, instituída mediante lei e que não constitua sanção de ato ilícito, cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

⁶² Embargos de Divergência nos Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário n. 115.452, STF, Tribunal Pleno, Relator: Ministro Carlos Veloso, julgado em 04.10.90, DJ 06.11.90, p. 13059. In: Revista Trimestral de Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal n. 138, p. 849-850. Citado por Humberto Ávila em: ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*: Ed. Saraiva. São Paulo, 2006, pg. 398.

O não pagamento do encargo posto a todos àqueles que detêm capacidade contributiva para fazê-lo importa em multa, sanção por excelência ao descumprimento da legislação tributária.

Mas será que, por estar à margem do conceito de tributo, e, por conseguinte, fora dos ditames que delimitam as regras do direito tributário, além de constituir um ilícito (no caso fiscal), estará ela também assistida pelos princípios que regem a atuação proporcional e razoável?

Trata-se de um embate, pois existe quem defenda que a multa não deve possuir limites, já que se trata de medida que, além de punir o infrator, é uma forma eficaz de combate à sonegação fiscal.

Todavia, pode-se pensar, por outro lado, que a multa poderá ser danosa ou excessiva, se causar um dano maior ao contribuinte do que este causaria ao ente público. Algo que poderia, de forma análoga, ser comparado à pessoa que, em legítima defesa, mata, ao invés de apenas repelir o dano que lhe é causado, quando possível.

Como exemplificação de quantitativos que podem ser estabelecidos à título de multa, pode-se mencionar os percentuais apresentados pela Lei 9430/96, que variam de 75% a 225%, dependendo do tipo de infração cometida, que visivelmente não se trata de percentuais baixos, ainda que em seu mínimo.

É de se perceber que os percentuais expostos podem certamente levar uma empresa à bancarrota. Outra conclusão que pode ser alcançada é a de que uma multa em patamares tão elevados, como as superiores a 200%, perdem simplesmente seu caráter de multa, a qual poderão ser facilmente caracterizadas como confisco.

Poderia-se questionar qual o objetivo do legislador (*mens legislatoris*) ao impor sanções tão elevadas para estas ocasiões.

É certo que as multas são eficientes formas de combate à evasão fiscal, conforme já dito, mas, assim como ocorre com as demais espécies de sanções

existentes em nosso ordenamento, sejam na forma de multa, seja em outra modalidade, como restrição de direitos ou de liberdade, não possuem o céu como limite.

Independentemente de sua origem, as sanções, assim como todas as demais normas que impõem obrigações, atentam para os princípios constitucionais que regem nosso ordenamento jurídico, de modo que princípios da legalidade, igualdade e devido processo legal devem ser observados em todas as emanações feitas pelo legislador. Prima-se, com isso, a vontade da Constituição⁶³, ou a *mens legis* Constitucional, sempre norteando a atuação do legislador, e não o contrário.

Partindo deste ponto de vista, tem-se que, independentemente da origem da sanção, deve ela necessariamente estar respaldada por todos os princípios que regem nosso Estado constitucional, ainda que aquela possua conteúdo de interesse público, pois, conforme já visto neste trabalho, não poderá haver a eliminação de um princípio para a transposição de outro na hipótese de conflito.

Assim, como analogia às normas penais, estas não possuem caráter absoluto, muito menos ilimitado. Ainda que busquem o bem maior da proteção da coletividade, aquele infrator ainda está sob o amparo de princípios que assegurem o devido processo legal e, mais ainda, ao da dignidade da pessoa humana.

De tal modo, ainda no âmbito penal, como hipóteses de limitação sancionatória, há a limitação de pena de reclusão, direito à progressão de regime no cumprimento da pena⁶⁴ e a observância dos direitos dos presos. Além disso, cada qual

⁶³ Eis, nas palavras do próprio Konrad Hesse, o significado da já famosa expressão “vontade de Constituição”: “Embora a Constituição não possa, por si só, realizar nada, ela pode impor tarefas. A Constituição transforma-se em força ativa se essas tarefas forem efetivamente realizadas, se existir a disposição de orientar a própria conduta segundo a ordem nela estabelecida, se, a despeito de todos os questionamentos e reservas provenientes dos juízos de conveniência, se puder identificar a vontade de concretizar essa ordem. Concluindo, pode-se afirmar que a Constituição converter-se-á em força ativa se fizerem-se presentes, na consciência geral – particularmente, na consciência dos principais responsáveis pela ordem constitucional -, não só a vontade de poder (*Wille zur Macht*), mas também a vontade de Constituição (*Wille zur Verfassung*)” (HESSE, Konrad. *A Força Normativa da Constituição*. Porto Alegre: Sergio Fabris Editor, 1991, p. 19).

⁶⁴ Que possui como exemplo maior o ocorrido com o § 1º do art. 2º da Lei de Crimes Hediondos, Lei 8072/90, que tinha como redação originária: *A pena por crime previsto neste artigo será cumprida integralmente em regime fechado*, que teve o termo *integralmente* substituído por *inicialmente*, possuindo a redação atual: *A pena por crime previsto neste artigo será cumprida inicialmente em regime fechado*. Esta alteração se deu justamente por decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal ao julgar

responde, nos termos do Código Penal Brasileiro, na medida de sua culpabilidade, que retrata que ninguém será condenado senão por aquilo que praticou, ainda que parte de um todo mais grave.

Com isso, tendo em vista a unidade de nosso sistema jurídico, não se pode adotar medidas diversas para situações equivalentes. Seria atentar contra a segurança jurídicas das relações. Por isso, em matéria sancionatória fiscal, o tratamento não pode ser diferente.

Tome-se o caso das Obrigações acessórias. O descumprimento destas deve possuir a sanção que lhe caiba, que lhe traga eficácia, punição para os que descumpram e também efeito intimidatório para aqueles que tentam burlar a norma. Todavia, esta sanção deve ser proporcional à sua medida, ou a seu ato, por mais difícil que às vezes possa ser esta implicação. O que não pode ocorrer é a aplicação de uma multa de 200%, como uma aplicada em uma hipótese de sonegação, para a simples inobservância de obrigações que sequer são obrigadas de atender ao princípio da legalidade.

Frise-se que não se cuida de defender a imunidade ou proteção ao infrator. Muito menos o relaxamento quanto à fiscalização. A sanção é algo que traz benefício e segurança ao sistema, garantindo a real observância da Lei e a garantia de um mercado igualitário. Por esta tamanha importância é considerada a sanção como elemento da norma jurídica⁶⁵.

O que se busca demonstrar é a necessidade de observância da proporcionalidade e razoabilidade, tanto na hipótese abstrata quanto na efetiva aplicação da norma ao caso concreto, de modo a imputar as práticas de acordo com sua relevância, ou, pegando emprestado o já citado preceito do código penal, punir na medida de sua culpabilidade.

inconstitucional o termo original no HC 82959/SP, Tribunal Pleno, Relator Ministro Marco Aurélio, DJ 04.09.2006.

⁶⁵ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. Ed: Malheiros. São Paulo, 2009, pg. 42.

Ao invés de simplesmente “matar” a empresa com uma multa exacerbada, que mais se assemelha ao confisco, Estado deve punir, de forma razoável e proporcional, dando exemplo tanto de castigo quanto de inibição para novas práticas semelhantes.

Aplicando, de imediato, uma medida que inviabilize o prosseguimento da atividade, o Estado está não somente matando sua galinha dos ovos de ouro (já que a atividade econômica é responsável por grande parte da arrecadação), como também afetando a ordem econômica e social, ainda que indiretamente.

7. O STF E AS MULTAS DE OFÍCIO

O Supremo Tribunal Federal possui importante papel na questão da mensuração das multas de ofício, pois, assim como os tributos, essas espécies de sanção devem ser pautados de acordo com o espírito da Constituição.

O debate não é de dias atuais. A questão da excessividade das multas tributárias no direito brasileiro já era motivo de apreciação pela Suprema Corte na década de 60. Veja-se a ementa seguinte:

EXECUTIVO FISCAL. GRADUAÇÃO DA MULTA DE ACORDO COM A GRAVIDADE DA INFRAÇÃO E COM A IMPORTANCIA DESTA PARA OS INTERESSES DA ARRECADAÇÃO. PODE O JUDICIARIO, ATENDENDO AS CIRCUNSTANCIAS DO CASO CONCRETO, REDUZIR A SANÇÃO EXCESSIVA APLICADA PELO FISCO. PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL: RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO MAS NÃO APROVADO⁶⁶. (grifo nosso).

Decisão mais atual a proferida na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 551/RJ, promovida pelo governador do Estado do Rio de Janeiro, que a apresentou contra dispositivo da Constituição daquele Estado que determinava não poderem as multas por infrações tributárias ser inferiores a duas vezes o valor do tributo, quando por falta de recolhimento, e a cinco vezes, quando resultantes de sonegação de tributo. O plenário do STF referendou decisão que qualificou de

⁶⁶ RE 60476, Relator(a): Min. EVANDRO LINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 28/11/1967, DJ 08-03-1968.

“confisco” a imposição dessa graduação de multa, indicando ainda ferir o princípio constitucional de direito à propriedade, conforme indicado na ementa do acórdão, a seguir transcrita⁶⁷:

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE, §§ 2.º E 3.º DO ART. 57 DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS DA CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. FIXAÇÃO DE VALORES MÍNIMOS PARA MULTAS PELO NÃO-RECOLHIMENTO E SONEGAÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS. VIOLAÇÃO AO INCISO IV DO ART. 150 DA CARTA DA REPÚBLICA. A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal. Ação julgada procedente⁶⁸. (grifo nosso).

Por fim, em outro julgamento, a Confederação Nacional do Comércio moveu Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1075/DF, pela qual o Tribunal Pleno Suspendeu dispositivo da Lei Federal n. 8846/94 que fixava em 300% multa fiscal pelo descumprimento de obrigações acessórias. O ministro Celso de Mello, em seu voto como relator, assim afirmou:

Entendo insuscetível de conhecimento a presente ação direta, no ponto em que a confederação sindical questiona, precisamente, a validade constitucional do mencionado art. 3º e respectivo parágrafo único da Lei n. 8846, de 21/01/94.

É que não me parece viável, em sede de fiscalização normativa abstrata, a verificação, em tese, de ofensa à cláusula inscrita no art. 150, IV, da Constituição, pois tal exame impõe, ordinariamente, a análise de situações concretas fundadas em realidades fáticas cuja constatação escapa do âmbito do processo concentrado de constitucionalidade.

Cabe reconhecer, no entanto, tratando-se do exame da aplicabilidade da cláusula vedatória constante do art. 150, IV, da Carta Política, que sempre se revelará possível, quanto a esse tema, a fiscalização incidental de constitucionalidade (método difuso), pois essa modalidade de controle permite que, nela, proceda-se à aferição do caráter confiscatório dos valores exigidos, a ser realizada em função de cada caso concreto ou em face de determinada situação individual ocorrentem eis que são amplos, na esfera de verificação concreta de constitucionalidade, tanto o exame de fatos quanto a produção probatória.

⁶⁷ OVALLE, Claudenei Leão. *Os Ilícitos Contra a Ordem Tributária e a Proporcionalidade das Multas Aplicáveis*. Ed: JH Mizuno. São Paulo, 2009, pg. 64.

⁶⁸ ADI 551, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 24/10/2002, DJ 14-02-2003 PP-00058 EMENT VOL-02098-01 PP-00039

Cuidando-se, porém, de controle concentrado de constitucionalidade, em cujo âmbito não se permite o exame aprofundado de questões de fato ou a discussão em torno de situações individuais concretas, revela-se inviável a utilização do processo de fiscalização normativa abstrata, quando instaurado com o objetivo de constata-se a ocorrência, em tese, de ofensa à cláusula inscrita no art. 150, IV, da Constituição, ressalvada, é claro, a hipótese em que emerge, de forma nítida e obviamente indiscutível, a situação de conflito hierárquico com o postulado constitucional que veda a utilização do tributo com efeito confiscatório.⁶⁹

Desses acórdãos do Supremo Tribunal Federal, podemos extrair que a aferição da multa excessiva por infração tributária passa pela análise do caso concreto, via de regra, pois através dela pode ser averiguada a situação fática e a ocorrência de confisco⁷⁰.

Assim, tendo em vista a amplo intervalo de mensuração e a discricionariedade na estipulação do montante, que poderá, conforme visto, chegar a valores absurdos que atentam contra a Ordem Constitucional, certamente a Corte Suprema se pronunciará, mas desta vez em controle difuso, sobre a proporcionalidade e a razoabilidade de sua aplicação e a sua quantificação, ou ainda do efeito confiscatório que possa agregar.

⁶⁹ ADI 2551 MC-QO, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 02/04/2003, DJ 20-04-2006 PP-00005 EMENT VOL-02229-01 PP-00025.

⁷⁰ OVALLE, Claudenei Leão. *Os Ilícitos Contra a Ordem Tributária e a Proporcionalidade das Multas Aplicáveis*. Ed: JH Mizuno. São Paulo, 2009, pg. 66.

8. CONCLUSÃO

O estudo acima buscou, acima de tudo, demonstrar que a tributação de nosso Estado Brasileiro pode ser mais igualitária e justa, demonstrando que as atividades públicas podem ser realizadas sem que ocorra a opressão total daqueles que recebem a carga fiscal.

Não se defende, aqui, se deve determinar aprioristicamente a tendência da lei, visando a beneficiar o fisco ou o contribuinte. A lei deve ser interpretada sempre buscando a sua justa e correta aplicação, assim como a Constituição.

As normas tributárias, como todas as outras normas, devem ser interpretadas com o objetivo de alcançar o valor que está intrínseco na regulamentação das relações da vida social. E este processo lógico-valorativo decorrente da interpretação da lei não pode ser limitado por deduções antecipadas ou em favor de quem quer que seja⁷¹.

Assim, os princípios constitucionais da proporcionalidade e da razoabilidade funcionam como vetores para a atuação destas normas, como forma de buscar sempre a correta e justa subsunção do fato à norma fiscal, na medida que cada pessoa possa contribuir com aquilo que pode e sem abrir mão de suas necessidades especiais.

Isso toma aspectos mais precisos em matéria de interpretação, pois a investigação do Direito deve ser sistemática, não se limitando a um único método ou a uma corrente doutrinária, mas sim, permitir a prevalência de todos os expedientes que permitam melhor alcançar o significado da lei, em que vale mencionar novamente a presença do neoconstitucionalismo nos dias atuais como fator de interpretação constitucional.

⁷¹CAVALCANTE, Denise L. A razoabilidade e a proporcionalidade na interpretação judicial das normas tributárias. Em *Temas de interpretação do direito tributário*. Org. Ricardo Lobo Torres. São Paulo: Ed. Renovar, 2003, pg. 35.

Nesse passo o Poder Judiciário toma papel fundamental, por ser aquele que deve prezar pela boa e correta aplicação das leis e, precipuamente, da Constituição Federal.

Observado e difundido essa ideia, certamente haverá uma cobrança por parte daqueles responsáveis por conduzir nosso Estado, em que este, ao seguir o proposto, seja em âmbito administrativo ou legislativo, terá a seu lado o apoio do contribuinte, o que poderá aumentar a arrecadação e a legitimidade para sua atuação, então tão pautada pela desconfiança e descrença por parte da população.

9. BIBLIOGRAFIA

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

ATALIBA, GERALDO. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª ed., 7ª tir., São Paulo: Malheiros, 2009.

ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*: Ed. Saraiva. São Paulo, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Atualizado por Mizabel Abreu Machado Derzi. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição*. São Paulo: Saraiva, 2009.

BRASIL. Constituição (1988) *Constituição da República Federativa do Brasil*. Cidade: São Paulo; Editora Atlas, Ano 2008.

BRASIL. Lei nº 5172 de 25 de Outubro de 1966. Código Tributário Nacional. *Lex – Coletânea de Legislação Atlas: edição federal*, São Paulo, v. nº, p. 245-277. 2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº. 18.331. Relator: OROZIMBO NONATO. Rio de Janeiro. 1953. *Diário de Justiça [da] República Federativa do Brasil*, Rio de Janeiro, RJ.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI nº. 2551. Relator: CELSO DE MELLO. Brasília. 2003. *Diário de Justiça [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF.

CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. Coimbra: Almedina, 1998.

CAVALCANTE, Denise L. A Razoabilidade e a Proporcionalidade na Interpretação Judicial das Normas Tributárias. Em *Temas de interpretação do direito tributário*. Org. Ricardo Lobo Torres. São Paulo: Ed. Renovar, 2003.

CARRAZZA, Roque A. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2003.

HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. São Paulo: Atlas, 2007.

HESSE, Konrad. *A Força Normativa da Constituição*. Porto Alegre: Sergio Fabris Editor, 1991

GASPARINI, Diogenes. *Direito Administrativo*. 11ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

GRAU, Eros. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988 – Interpretação e Crítica*. 5ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MATTOS, Mauro Roberto G., *O Abuso de Poder do Estado*. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2005.

MELLO, Celso Antônio Bandeira. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2009.

MENDES, Gilmas F. *Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade*. São Paulo: Saraiva, 2007.

MORAES, Alexandre. *Direito Constitucional*. São Paulo: Atlas, 2009.

OVALLE, Claudenei Leão. *Os Ilícitos Contra a Ordem Tributária e a Proporcionalidade das Multas Aplicáveis*. Ed: JH Mizuno. São Paulo, 2009

SIQUEIRA, Castro. *O Devido Processo Legal e os Princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SUNDFELD, Carlos Ari. *Fundamentos de Direito Público*. 3ª ed. 10ª tir. São Paulo: Malheiros, 2009.

<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/leis/2002/L10406.htm>>. Acesso em: 20 jan. 2010.

<http://www.stf.jus.br>

<http://www.stj.jus.br>