

OS POSTULADOS DA PROPORCIONALIDADE E DA RAZOABILIDADE: ALGUMAS NOTAS SOBRE SUA APLICAÇÃO NO ÂMBITO TRIBUTÁRIO

Hugo de Brito Machado Segundo
Raquel Cavalcanti Ramos Machado

Introdução

Nos últimos anos, adquiriu grande popularidade, nos Tribunais e entre os doutrinadores, a exigência explícita de que as normas jurídicas imponham deveres razoáveis, e proporcionais às finalidades a que se destinam. Passou-se a falar bastante, desde então, nos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Não existe, contudo, consenso na aplicação desses princípios. Há quem lhes negue tal característica, preferindo afirmar que o dever de agir razoavelmente, e proporcionalmente, decorre de regras, ou mesmo de “postulados”, e não de princípios. Por outro lado, muitos autores empregam os termos “razoabilidade” e “proporcionalidade” como sinônimos, enquanto outros afirmam haver distinção marcante entre ambos. Finalmente, mesmo entre os que estão de acordo com a existência de diferenças, há divergência ao se apontar quais seriam elas.

No presente texto, não nos dedicaremos tanto a tais questões terminológicas¹. Embora delas tratemos sucintamente, até para

1. Com isso não pretendemos diminuir a importância de tal aspecto do problema. Absolutamente. A questão é que a doutrina dele já trata com bastante minudência, não sendo pertinente fazê-lo aqui. Confirmam-se, a propósito, e de modo meramente exemplificativo: CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e teoria da Constituição*. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2002. p. 266 e ss.; BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 392 e ss.; GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, *passim*; GUERRA FILHO, Willis Santiago. *Processo constitucional e direitos fundamentais*. 3. ed. São Paulo: Celso Bastos, 2003. p. 65 e ss.; e. Princípio da proporcionalidade e Teoria do Direito. In: GRAU,

justificar a preferência por alguns termos utilizados ao longo do texto, centraremos nossas atenções em aspectos mais pragmáticos, ligados à aplicação dos postulados da proporcionalidade e da razoabilidade a questões tributárias, com o exame de alguns exemplos em que tal é possível e pertinente.

1. Direito por regras, Direito por princípios e a importância dos postulados da razoabilidade e da proporcionalidade

1.1. Preliminares

Já no século IV a.C., Aristóteles afirmava que, embora as leis devam ser gerais e abstratas, é imprescindível que sejam aplicadas com equidade, atentando-se para as peculiaridades de cada caso concreto.² Essa adequação da lei ao caso concreto, feita pelo intérprete/aplicador, tem o claro propósito de fazê-la razoável, e proporcional. Apesar disso, dezenas de séculos depois, Kelsen entendia que a ciência jurídica fornece apenas um quadro ou moldura com várias interpretações possíveis de uma norma, sendo a escolha de uma delas um *ato de vontade* do aplicador, guiado por critérios políticos (que podem ser razoáveis e proporcionais, ou não).³ De posições

- Eros Roberto; GUERRA FILHO, Willis Santiago (Orgs.). *Direito Constitucional: estudos em homenagem a Paulo Bonavides*. São Paulo: Malheiros. p. 268 e ss.; PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da proporcionalidade no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2000; ÁVILA, Humberto Bergmann. A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. *RDA*, n. 215, p. 151-179; e. *Teoria dos princípios*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2004; SILVA, Luís Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. In: TORRENS, Haradja Leite; ALCÓFORADO, Mario Sawatani Guedes (Coords.). *A expansão do Direito: estudos de Direito Constitucional e Filosofia do Direito, em homenagem ao Professor Willis Santiago Guerra Filho*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2004, p. 83; BARROS, Suzana de Toledo, *O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais*, Brasília: Brasília Jurídica, 1996; BRAGA, Valeschka e Silva. *Princípios da proporcionalidade e da razoabilidade*. Curitiba: Juruá, 2004.
2. DEL VECCHIO, Giorgio. *Lições de Filosofia do Direito*. 5. ed. Trad. Antônio José Brandão. Coimbra: Armênio Amado/Sucessor, 1979. p. 47.
 3. KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Trad. João Baptista Machado, 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000. p. 390.

tão díspares, o que se percebe é que a história - conceito no qual obviamente se inclui a história da ciência jurídica - não é linear. Não é possível, portanto, precisar o momento no qual razoabilidade e proporcionalidade teriam “surgido” no âmbito do Direito.

Na verdade, proporcionalidade e razoabilidade são decorrências da racionalidade humana, tão antigas quanto o próprio homem. Por essa razão, aliás, J. J. Gomes Canotilho observa que, já no século XVIII, o dever de agir proporcionalmente era considerado “máxima suprapositiva”.⁴

Proporcionalidade e razoabilidade, enfim, *devem* estar sempre presentes, não apenas na criação e na aplicação do Direito, mas na conduta de uma maneira geral, frente à vida. O que é recente, e merece atenção, é o *estudo*, a *teorização* dessas exigências, sobretudo após um período de exacerbado positivismo jurídico. Aliás, para os positivistas, a novidade consiste precisamente no reconhecimento da *positividade* da razoabilidade e da proporcionalidade, que só agora estariam a representar a imposição de *deveres jurídicos*, invocáveis coercitivamente. Nesse contexto, o mérito dos modernos doutrinadores da Teoria Geral do Direito e do Direito Constitucional está sendo o de procurar teorizar a aplicação dessas exigências, seja como princípios, regras ou postulados, explicando objetivamente como isso deve ser feito.

1.2. Direito por regras e direito por princípios

Lembrando sempre a falta de linearidade a que nos reportamos no item precedente, diz-se que a ciência jurídica ocupou-se *de modo precipuo*, até o início do século XX, do Direito enquanto sistema de *regras jurídicas*. Construíram-se teorias sobre proposições que prevêm hipóteses e prescrevem condutas a serem seguidas *se e quando* essas hipóteses se vierem a concretizar no mundo fenomênico, e sobre o ordenamento que seria apenas o conjunto hierárquico e sistematizado dessas prescrições. Nesse contexto - que

4. CANOTILHO, J. J. Gomes. *Op. cit.*, p. 266.

Paulo Bonavides denomina de primeira fase da juridicidade dos princípios⁵ para os partidários do jusnaturalismo, as regras jurídicas deveriam ser interpretadas e aplicadas em conformidade com os princípios do direito natural, que seriam deduzidos de um plano metajurídico variável conforme a corrente doutrinária considerada (razão humana, razão divina etc.).⁶ Já os positivistas refutam a existência de tais “princípios” de direito natural, pugnando pela consideração apenas das regras tal como positivadas (v.g. Kelsen e o “quadro” ou “moldura” aqui já referidos).⁷ Note-se que o positivista não refuta a possibilidade de tais princípios de direito natural influenciarem “de fato” na interpretação e na aplicação do direito: apenas afasta a possibilidade de essa influência contar com explicação científica.

Considerando que alguns princípios poderiam ser *induzidos* da ordem jurídica, a partir dos valores consagrados nas diversas regras, passou-se a admitir a aplicação *subsidiária* dos mesmos. Esta foi a segunda fase na evolução da juridicidade dos princípios: em caso de lacuna (falta de uma regra jurídica), poder-se-ia recorrer aos “princípios gerais de direito”, que seriam normas dotadas de elevadíssima generalidade e estariam implícitas no sistema. Não se estaria recorrendo a um plano metajurídico, mas descobrindo regras no próprio ordenamento existente. Mesmo assim, cabe observar que o princípio jurídico assumia, nesse contexto, papel secundário. Não se sobrepunha à lei, mas apenas auxiliava sua interpretação, e sobretudo evitava o vazio normativo na hipótese de lacuna.

Finalmente, nas últimas décadas do século XX, inaugura-se a fase do chamado pós-positivismo⁸. A jurisprudência das Cortes

5. BONAVIDES, Paulo. *Op. cit.*, p. 259.

6. Ver RADBRUCH, Gustav; SCHMIDT, E.; WELZEL, H. *Derecho Injusto y Derecho Nulo*. Trad. José Maria Rodríguez Paniagua. Madrid: Aguilar, 1971. *passim*.

7. Atualmente, contra a idéia de “princípios jurídicos”, afirmando a existência de um direito positivo composto apenas por regras, ao lado de princípios morais, confira-se: ALEXANDER, Larry; KRESS, Kenneth. Contra os princípios jurídicos. In: MARMOR, Andrei (Org.). *Direito e Interpretação: ensaios de Filosofia do Direito*. Trad. Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2000. p. 419-94.

8. A expressão pós-positivismo é criticada por alguns autores, para os quais o antagonismo entre positivismo e jusnaturalismo nunca será afastado, mas sempre apenas

Internacionais de Justiça, seguida posteriormente pela doutrina, reconhece a força normativa de uma série de princípios fundamentais, que, a partir de então, passam a contar com enunciação explícita nas Constituições dos Estados pós-modernos. De uma posição subsidiária à lei, os princípios são transportados para o centro das Constituições. A partir de então, o dever de elaborar e interpretar as demais normas do ordenamento de acordo com os princípios deixa de ser uma recomendação, e passa a ser um *dever jurídico*, mesmo para os que não aceitam o Direito Natural. Daí porque alguns autores chamam essa fase da Teoria do Direito de pós-positivismo: seria a superação dialética da divergência entre positivismo jurídico e jusnaturalismo.

No pós-positivismo, os princípios guiam a elaboração, a interpretação e a aplicação das regras. Daí porque se fala em “direito por princípios”, direito este que representaria a evolução do vetusto “direito por regras”. Paulo Bonavides faz lapidar síntese dessa evolução. Em suas palavras:

[...] a teoria dos princípios chega à presente fase do pós-positivismo com os seguintes resultados já consolidados: a passagem dos princípios da especulação metafísica e abstrata para o campo concreto e positivo do Direito, com baixíssimo teor de densidade normativa; a transição crucial da ordem jusprivatista (sua antiga inserção nos Códigos) para a órbita juspublicística (seu ingresso nas Constituições); a suspensão da distinção clássica entre princípios e normas; o deslocamento dos princípios da esfera da jusfilosofia para o domínio da Ciência Jurídica; a proclamação de sua normatividade; a perda de seu caráter de normas programáticas; o reconhecimento definitivo de sua positividade e concretude por obra sobretudo das Constituições; a distinção entre regras e princípios, como espécies diversificadas do gênero norma, e, finalmente, por expressão máxima de todo esse desdobramento doutrinário,

remodelado, em infundáveis sínteses dialéticas. Ter-se-ia, em verdade, para tais autores, um *neopositivismo*. A nosso ver, assiste-lhes inteira razão, mas o aprofundamento neste problema não se comporta nos limites deste texto, nem é relevante para as suas conclusões.

o mais significativo de seus efeitos: a total hegemonia e preeminência dos princípios.^{9 10}

Esse “direito por princípios”, conforme será visto a seguir, tem toda relação com a razoabilidade e a proporcionalidade.

Como dissemos, as Constituições pós-modernas das últimas décadas do século passado positivaram uma série de princípios. Alguns deles impõem vedações ao Poder Público, afirmando o que este *não deve* fazer. Muitos outros, porém, preconizam o cumprimento de deveres positivos: proteger o meio ambiente; assegurar o pleno emprego; proteger a família, a criança, o idoso, etc. Note-se que muitos desses deveres não podem ser atendidos ao mesmo tempo de modo integral e absoluto. É o caso da livre iniciativa e da proteção ao meio ambiente. Para prestigiar o princípio da livre iniciativa, é necessário assegurar aos cidadãos a livre utilização de sua propriedade e de sua criatividade na consecução de seus fins empresariais. Para proteger o meio ambiente, porém, é necessário restringir o uso da propriedade de sorte a que não se derrubem árvores, não se matem animais, não se polua o ar, etc. O pleno atendimento do primeiro princípio esvazia inteiramente de sentido o segundo, e vice-versa. É necessário conciliá-los, para possibilitar que ambos sejam observados *proporcionalmente*. Como doutrina Karl Larenz:

hay que encontrar una composición dei conflicto que permita la subsistencia de cada uno de los derechos con el máximo contenido posible. Esto significa que ningún derecho tiene que retroceder más de lo que sea necesario para no recortar el dei otro de un modo que sea no exigible.¹⁰

O chamado “princípio da proporcionalidade”, portanto, nada mais é que o método de conciliação de princípios em conflito, assim como os critérios hierárquico, cronológico e da especialidade

9. BONAVIDES, Paulo. *Op. cit.*, p. 265.

10. LARENZ, Karl. *Derecho Justo: Fundamentos de Ética Jurídica*. Trad. Luis Díez-Picazo. Madrid: Civitas, 2001, p. 63.

servem para dirimir conflitos entre regras. É por isso, aliás, que alguns autores não consideram tecnicamente apropriado falar-se em “princípio da proporcionalidade”.

1.3. Princípios, regras ou postulados?

A maior parte dos autores refere-se à razoabilidade, e à proporcionalidade, como princípios. Assim também o faz a jurisprudência brasileira. Há autores, contudo, que refutam essa denominação, preferindo denominar razoabilidade e proporcionalidade de “regras”, ou de “postulados”. Assim, antes de diferenciarmos proporcionalidade e razoabilidade, e verificar exemplos em que podem ser aplicadas em matéria tributária, dediquemos algumas linhas à sua natureza jurídica.

Na verdade, esta discussão é meramente terminológica. Cada autor está a designar a mesmíssima realidade com palavras diferentes. Tudo depende de saber o que cada um pretende dizer com os termos “princípio”, “regra”, e “postulado”.

A respeito das várias significações que pode ter a palavra princípio, Paulo Bonavides doutrina, fundado nas lições de Ricardo Guastini:

Em primeiro lugar, o vocábulo “princípio”, diz textualmente aquele jurista, se refere a normas (ou a disposições legislativas que exprimem normas) providas de um alto grau de generalidade.

Em segundo lugar, prossegue Guastini, os juristas usam o vocábulo “princípio” para referir-se a normas (ou a disposições que exprimem normas) providas de um alto grau de indeterminação e que por isso requerem concretização por via interpretativa, sem a qual não seriam suscetíveis de aplicação a casos concretos.

Em terceiro lugar, afirma ainda o mesmo autor, os juristas empregam a palavra “princípio” para referir-se a normas (ou disposições normativas) de caráter “programático”.

Em quarto lugar, continua aquele pensador, o uso que os juristas às vezes fazem do termo “princípio” é para referir-se a normas (ou a dispositivos

que exprimem normas) cuja posição na hierarquia das fontes de Direito é muito elevada.

Em quinto lugar - novamente Guastini - “os juristas usam o vocábulo princípio para designar normas (ou disposições normativas) que desempenham função importante ou fundamental no sistema jurídico ou político unitariamente considerado, ou num ou noutro subsistema do sistema jurídico conjunto (o Direito Civil, o Direito do Trabalho, o Direito das Obrigações)”.

Em sexto lugar, finalmente, elucida Guastini, os juristas se valem da expressão “princípio” para designar normas (ou disposições que exprimem normas) dirigidas a órgãos de aplicação, cuja específica função é fazer a escolha dos dispositivos ou das normas aplicáveis nos diversos casos.¹¹

A doutrina brasileira clássica geralmente adota, de modo não muito preciso, todas as definições acima transcritas. Chama de princípio, por isso, a legalidade, a anterioridade, a isonomia, etc. Não se perquire a respeito de sua “estrutura normativa”¹², definindo-se como princípio, também, as normas que atendem à terceira definição acima transcrita, ou seja, normas programáticas, que apontam um fim ou um objetivo a ser seguido, sem necessariamente indicar os meios (v.g. capacidade contributiva, livre iniciativa, proteção ao meio ambiente, etc.), e até mesmo a sexta definição (princípio hierárquico, princípio da especialidade, princípio cronológico).

Por essa definição “clássica”, e bastante abrangente, proporcionalidade e razoabilidade são, sim, princípios. Preenchem, com precisão, a sexta definição transcrita: a proporcionalidade determina qual princípio é aplicável, ou deve preponderar, nos diversos

11. BONAVIDES, Paulo. *Op. cit.*, p. 231, citando Riccardo Guastini *{Dalle Fonti alie Norme. Turim: 1990. p. 112-20}*.

12. Não se perquire se a norma possui a estrutura de regra (hipótese - consequência), ou de mandamento de otimização (mera indicação de fim a ser seguido). Para Humberto Ávila, a propósito, o princípio não é propriamente um “mandamento de otimização”, mas sim “normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementaridade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção.” (ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*, p. 70.)

casos, e a razoabilidade orienta a interpretação e a aplicação das normas jurídicas em geral, notadamente das regras.

Todavia, é de observar que, pela doutrina de Robert Alexy, quem mais popularmente teorizou a aplicação da proporcionalidade na concretização de princípios, a legalidade e a anterioridade seriam regras¹³, e não princípios. Mesmo assim, não se deve fazer duras críticas àqueles que “falam” em princípio da legalidade e princípio da anterioridade. O termo está consagrado, e por isso o empregaremos eventualmente. Insistimos que o importante é saber do que se está tratando (saber qual é a “estrutura” do princípio), a fim de não se pretender “sopesar” ou “relativizar” normas cuja estrutura não permite tal procedimento.

Os autores que preferem afirmar que o dever de proporcionalidade decorre de uma *regra*, em verdade, fazem-no porque adotam a definição de princípio jurídico dada por Robert Alexy, que é um pouco diferente, e mais estreita, que a definição prevalente na doutrina brasileira. Para Alexy, como se sabe, princípio é aquela norma que não prescreve uma conduta específica, em face de uma “hipótese de incidência” determinada, mas sim consagra a positivação de um valor, de uma meta ou de um fim a ser seguido (mandamento de otimização). Para ele, princípio é apenas a disposição que se enquadra na terceira das definições acima transcritas. Nesse sentido, realmente, a proporcionalidade não é um princípio (não deve ser atendida “na medida do possível”, gradualmente). Para Virgílio Afonso da Silva, por esses fundamentos, a proporcionalidade é uma regra jurídica.¹⁴

Humberto Ávila, por sua vez, refuta que o dever de proporcionalidade decorra de uma regra jurídica. Para ele, trata-se de uma exigência do ordenamento, intrínseca à sua estrutura, e que decorre

13. A rigor, e com maior propriedade, pode-se dizer que, do enunciado normativo do qual se extrai o chamado “princípio da legalidade” podem ser construídos, em cada caso concreto, tanto regras (proibição da instituição de tributo por ato normativo diverso da lei), como princípios (liberdade contratual dentro de certos limites, liberdade para elaborar planejamentos tributários dentro de certos limites, etc.). Confira-se, a propósito: *Idem*, p. 34.

14. SILVA, Luís Virgílio Afonso da Silva. *Op. cit.*, p. 87.

do próprio reconhecimento da positividade das normas dotadas da estrutura de mandamentos de otimização. O dever de agir proporcionalmente, para ele, não é um *all or nothing*. Não decorre da incidência de uma regra sobre a concretização, no mundo fenomênico, dos fatos nela previstos. Pelo contrário, trata-se de uma “metanorma”, ou norma de sobredireito, que ele prefere denominar de “postulado”, e que se diferencia tanto das regras quanto dos princípios¹⁵, pelo menos se dermos a estes últimos o estreito significado que lhes atribui Alexy.

A razão parece estar com Ávila. Realmente, proporcionalidade e razoabilidade não decorrem de normas jurídicas, sejam elas regras ou princípios. A razoabilidade tem natureza distinta, da qual cuidaremos a seguir, e o dever de proporcionalidade decorre da própria positividade dos princípios. É o mesmo que ocorre com os critérios hierárquico, cronológico e da especialidade, para solucionar conflitos entre regras: são exigências lógicas do sistema, e não precisam estar positivadas em nenhum ato normativo para serem invocadas. De qualquer sorte, considerando que a doutrina clássica dá acepção bastante ampla ao termo princípio (falando-se inclusive de “princípio hierárquico”), não vemos qualquer impropriedade em se denominar proporcionalidade e razoabilidade de princípios. O importante é saber que não são mandamentos de otimização, e não podem, por isso, ser “relativizados” em face de outros princípios. Voltaremos ao tema oportunamente.

1.4. Razoabilidade e proporcionalidade

Como já acenamos, há quem confunda razoabilidade e proporcionalidade. Autores conceituados consideram que são dois nomes utilizados para designar a mesma realidade. Apenas a origem das expressões seria distinta: o termo *razoabilidade* é oriundo do direito anglo-americano, enquanto *proporcionalidade* seria preferido pelos

15. ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*, São Paulo: Saraiva, 2004. p. 41-3. E, também, do mesmo autor, de modo mais detalhado: *Teoria dos Princípios*, p. 88 e ss.

autores germânicos. Essa, aliás, parece ser a orientação do Supremo Tribunal Federal.¹⁶

A rigor, as palavras apenas designam parcelas da realidade. Não há proibição em se empregar uma, ou outra, *desde que se saiba o que se está a designar com elas*. E não se pode negar que, consideradas as expressões razoabilidade e proporcionalidade em seu sentido coloquial, há realmente equivalência. Algo desproporcional será necessariamente irrazoável, e vice-versa.¹⁷

Exame atento às origens das expressões “razoabilidade” e “proporcionalidade”, contudo, revela que, originalmente, seus significados não são inteiramente equivalentes.

E certo que assim como a proporcionalidade, a razoabilidade possibilita um maior controle dos atos do Poder Público quando estes tenham uma finalidade lícita, e empreguem na consecução dessa finalidade meios não admissíveis, seja porque excessivos, seja porque desviados. Há um *núcleo comum*, pois tanto um como o outro postulado exigem que os atos sejam *adequados* e *necessários* para chegar à finalidade a que se destinam. Entende-se por adequado aquele meio que, uma vez empregado, realmente conduza à finalidade que se diz com ele pretendida. Tal meio passa a ser necessário quando não existir nenhum outro que seja igualmente adequado, e ao mesmo tempo menos gravoso a outros valores fundamentais inerentes ao problema.

Entretanto, sabe-se que o ato, mesmo adequado e necessário, pode ainda assim ser inválido. Há uma terceira exigência a ser cumprida, e é neste ponto que razoabilidade e proporcionalidade se diferenciam.

Para ser *razoável*, em sentido estrito, o ato deve ser, além de adequado e necessário, compatível com o senso comum, o que conduz a uma idéia de consenso, de legitimidade, de compatibilidade com os valores prevalentes naquela comunidade na qual o princípio será aplicado.¹⁸ Há como que uma válvula de escape jusnaturalista

16. Cf. v.g. ADIn 1.922/MC-DF - Rei. Min. Moreira Alves - DJ de 24.11.2000, p. 89.

17. SILVA, Luís Virgílio Afonso da. *Op. cit.*, p. 89.

18. MORAES, Germana de Oliveira. *Controle jurisdicional da Administração Pública*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004. p. 130-1.

para viabilizar uma contenção de arbitrariedades contidas no Direito positivo, quando estas não sejam inválidas à luz de critérios fornecidos pelo próprio ordenamento jurídico. A rigor, um ato, normativo ou não, que seja adequado e necessário, mas seja irrazoável em sentido estrito, na verdade é um ato *injusto*. Daí porque se fala em “pós-positivismo”, pois há uma janela (a irrazoabilidade) para afastar a aplicação de uma norma formalmente válida, mas contrária aos padrões de boa-fé, justiça e prudência.

A razoabilidade, nesse sentido, seria uma decorrência direta da racionalidade humana. O racional, com efeito, é aquilo que pode ser compreendido e aceito pelos demais. Uma seqüência de sons é uma música, e não uma série desordenada de sons, quando os seus ouvintes nela reconhecem harmonia, melodia e ritmo. Uma ordem jurídica, do mesmo modo, para ser reconhecida como tal, há de possuir um mínimo de razoabilidade, sob pena de não ser aceita pela sociedade à qual se dirige, e perecer por ineficácia. A coação, sozinha, não lhe garante a efetividade¹⁹: quando muito retarda um pouco uma revolução²⁰. Por conta disso, “*Zn dogmática jurídica debe intentar lograr aquellas interpretaciones jurídicas que pudieran contar con el apoyo de la mayoría en una comunidad jurídica que razona racionalmente*”²¹. Sempre está presente a idéia de consenso, de aceitação.

Por isso mesmo, a razoabilidade não tem utilidade apenas no controle da relação entre meios e fins, mas também em muitas outras circunstâncias, tais como na determinação do *critério de discriminação* a ser usado na concretização do princípio da isonomia em seu aspecto material, no emprego da equidade quando da interpretação e da aplicação de *regras jurídicas*, etc.²² J. J. Gomes Canotilho registra, com inteira propriedade, que, através da razoabilidade, “o

19. VASCONCELOS, Arnaldo. *Direito e força: uma visão pluridimensional da coação jurídica*. São Paulo: Dialética, 2001. *passim*.

20. MIRANDA, Pontes de. *Sistema de Ciência Positiva do Direito*, v. 3. Atual. Wilson Rodrigues Alves. Campinas: Bookseller, 2000. p. 116.

21. AARNIO, Aulis. *Lo racional como razonable: un tratado sobre la justificación jurídica*. Trad. Ernesto Garzón Valdés. Madri: Centro de Estudios Constitucionales, 1991. p. 286.

22. ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Principios*, p. 104 e ss.

juiz tentava (e tenta) avaliar caso a caso as dimensões do comportamento razoável tendo em conta a situação de facto e a regra do precedente.”²³

Já o princípio da proporcionalidade realiza especificamente o controle da relação entre meios e fins, e o faz através da ponderação dos valores constitucionalmente positivados inerentes ao problema. Caso o meio seja adequado e necessário, tem-se ainda de ponderar se o valor por ele prestigiado não está sendo demasiadamente sobreposto a outros, igualmente nobres²⁴. Nesse último exame, através do qual os teóricos do Direito procuram objetivar tanto quanto possível as valorações feitas pelo intérprete da norma, deve ser dada preponderância ao valor que, em prevalecendo, cause menores estragos aos demais que com ele se chocam. Ensina J. J. Canotilho que, o princípio da proporcionalidade é “um *princípio de controlo* exercido pelos tribunais sobre a adequação dos meios administrativos (sobretudo coactivos) à prossecução do escopo e ao balanceamento concreto dos direitos ou interesses em conflito.”²⁵

Assim, embora seja pouco provável, pode ocorrer de um ato ser irrazoável e não ser desproporcional, ou ser desproporcional e não ser irrazoável. É certo que diante de uma Constituição como a nossa, que contém princípios fundamentais que conferem grande abertura ao sistema jurídico, como o da dignidade da pessoa humana, é difícil que um ato seja irrazoável e não seja, também, desproporcional. Pode ocorrer, porém, em outro contexto normativo, de um ato ser irrazoável, embora não seja desproporcional²⁶. Ademais,

23. CANOTILHO, J. J. Gomes. *Op. cit.*, p. 267.

24. Registre-se, aqui, que o exame da adequação, da necessidade e da proporcionalidade em sentido estrito, assim como o exame das três sub-divisões do princípio da razoabilidade, é feito de modo subsidiário. Se o ato examinado é inadequado, nem se precisa perquirir a respeito de sua necessidade. Se é adequado, mas não é necessário, não é preciso se indagar sobre sua proporcionalidade em sentido estrito. Confira-se, a respeito, SILVA, Virgílio Afonso da Silva. *Op. cit.*, p. 98.

25. CANOTILHO, J. J. Gomes. *Op. cit.*, p. 268.

26. Não se deve confundir positivismo com positividade. O fato de a atual Constituição consagrar normas justas não significa que esteja afastada a possibilidade de, em outro tempo ou lugar, existir uma ordem jurídica injusta. Diante dessa ordem injusta, embora a proporcionalidade não tenha muito sentido (os princípios a serem ponderados,

a *maneira* como tais postulados são aplicados, e a fundamentação da decisão que o faz, são assaz diferentes. É por isso que dizemos que tais princípios não se excluem, nem se confundem: devem ser somados, na difícil tarefa de conter os abusos do Poder Público. J. J. Gomes Canotilho, a propósito, reconhece que com a razoabilidade, e a proporcionalidade, “é possível recolocar a administração (e, de um modo geral, os poderes públicos) num plano menos sobranceiro e incontestado relativamente ao cidadão?”²⁷

2. Tributação, razoabilidade e proporcionalidade

Do que foi visto itens acima, parece indubitável que tanto proporcionalidade como razoabilidade aplicam-se, inteiramente, ao Direito Tributário. As normas que atribuem competência tributária traçam regras gerais, instituem obrigações tributárias principais ou acessórias, cominam penalidades pelos seus descumprimentos, etc., devem ser adequadas e necessárias às finalidades a que se destinam (núcleo comum à razoabilidade e à proporcionalidade), devendo ainda ser equânimes e coerentes com o senso comum (razoabilidade em sentido estrito), e representar a ponderação equilibrada dos valores constitucionalmente consagrados, relativos ao problema (proporcionalidade em sentido estrito).

Alguns autores, afirmando a superação do chamado “direito por regras”, e a insuficiência deste para limitar os abusos do Poder Público, têm considerado apenas o “direito por princípios”, e os postulados da proporcionalidade e da razoabilidade, como “a” forma de conter o arbítrio estatal. O direito por princípios estaria a “substituir” o direito por regras.

Assiste-lhes razão, mas apenas em parte. A sua lição deve ser tomada com muita cautela.

positivados na Carta, seriam injustos), a invocação da razoabilidade teria inteira pertinência, servindo, como dissemos, como válvula de escape para entrada, no ordenamento, de influências jusnaturalistas.

27. CANOTILHO, J. J. Gomes. *Op. cit.*, p. 268.

O disciplinamento das condutas através de regras jurídicas é importantíssimo. É ele que dá maior objetividade ao Direito, prestigiando o princípio da segurança jurídica²⁸. As regras devem ser interpretadas de acordo com os princípios, e afastadas quando contrárias aos mesmos (caso estejam em patamar hierárquico inferior), mas isso não significa que devam ser abolidas, ou que a segurança por elas gerada não seja importante. O fato de as Constituições pós-modernas positivarem *valores* e *metas*, em face dos quais se deve “olhar para o futuro”,²⁹ não significa que se deva esquecer o passado, esquecendo as arbitrariedades que nele foram feitas e permitindo que se repitam.

Em outras palavras, não é o fato de a obrigação tributária ser razoável, e proporcional, que a exime de estar prevista em lei, por exemplo. Também não é a razoabilidade ou a proporcionalidade de um tributo que exime o poder tributante de cobrá-lo fora de sua competência, constitucionalmente designada. Afinal, a razoabilidade e a proporcionalidade são critérios *adicionais* de limitação da atividade do poder público, que deve continuar atendendo a todos os demais preexistentes.³⁰

Vejamos, a seguir, e de modo evidentemente exemplificativo, alguns casos nos quais os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade podem ser invocados em matéria tributária³¹, bem como os limites e os critérios a serem utilizados nessa invocação.

28. Como observa Gustav Radbruch, segurança jurídica e justiça são (ou pelo menos devem ser) os dois princípios basilares de toda ordem jurídica. Os demais (isonomia, capacidade contributiva, legalidade etc.) são desdobramentos de um, de outro, ou dos dois. *Filosofia do Direito*. 5. ed. Trad. L. Cabral de Moncada. Coimbra: Arménio Amado, 1974. p. 162.)

29. GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições: uma figura “sui generis”*. São Paulo: Dialética, 2000. *passim*.

30. BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 3, 4, 360 e *passim*.

31. Para outros exemplos, e uma profunda abordagem da questão, confira-se PONTES, Helenilson Cunha. *O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2000. *passim*.

3. Alguns exemplos práticos

3.1. Limites à imposição de penalidades pecuniárias e critérios para sua quantificação

A Constituição contém uma série de normas que limitam o poder de tributar. Delimita âmbitos de incidência, impõe a observância da capacidade econômica do contribuinte, estabelece imunidades, etc. Entretanto, no que pertine ao poder de impor penalidades, especialmente as de natureza pecuniária, não há tantas limitações explícitas. Pode parecer, nesse contexto, notadamente aos mais formalistas, que o legislador ordinário de cada ente tributante é livre para instituir quaisquer penalidades, sobre quaisquer fatos, e nos percentuais que desejar.

Não é bem assim, contudo.

De plano, a penalidade somente pode ser imposta em face do descumprimento de obrigações principais ou acessórias. Isso porque, além de ser essa uma noção elementar de Teoria do Direito, não se deve esquecer que a finalidade da sanção tributária é tentar dar maior eficácia a tais obrigações, e não prover o fisco de recursos financeiros. Do contrário, haverá desvio de finalidade, e, além de outras inconstitucionalidades, irrazoabilidade, e desproporcionalidade por *inadequação*.

Mas não só. A penalidade pecuniária deve ser ainda proporcional à gravidade da infração cometida. Aliás, essa é uma noção elementar de direito punitivo, desde Beccaria.³² Trata-se de decorrência não apenas do princípio da isonomia³³, mas também dos

32. Cesare Beccaria, a propósito, no século XVIII já dizia que "... se dois crimes que afetam de modo desigual a sociedade recebem idêntico castigo, o homem votado ao crime, não tendo a recear uma pena maior para o crime mais hediondo, resolver-se-á com mais facilidade pelo crime que traga mais vantagens; (...) se for estabelecido um mesmo castigo, a pena de morte por exemplo, para aquele que mata um faisão e para o homicida ou aquele que falsifica um documento importante, logo não se procederá mais a nenhuma diferença entre esses crimes" (*Dos delitos e das penas*, tradução de Torrieri Guimarães, 11. ed. São Paulo: Hemus, p. 61 e 62).

33. Realmente, não é isonômico tratar de modo igual (mesma pena) duas pessoas em situação diferente (autores de ilícitos de gravidade distinta), já que o principal critério

princípios - ou postulados - da razoabilidade e da proporcionalidade. Com efeito, impor penas não proporcionais à gravidade da infração reprimida não é apenas contrário ao senso comum, mas sobretudo é incompatível com a finalidade buscada (coibir a prática do ilícito), servindo como incentivo à prática do ilícito mais grave (inadequação).³⁴

Imagine-se, por exemplo, que a penalidade pela venda de mercadoria desacompanhada de nota fiscal é de 40% do valor da operação. O percentual justifica-se, pois se presume que, quanto maior a operação, maior foi o prejuízo aos cofres públicos. O castigo, assim, é proporcional ao dano causado. Caso, porém, constate-se que o contribuinte não emitiu a nota, ou emitiu-a incorretamente³⁵, mas escriturou a operação e pagou o imposto, a penalidade jamais poderá ser proporcional ao valor da operação, pois a gravidade da “falta” nenhuma relação terá com o imposto. A punição de infração meramente formal com penalidade proporcional ao valor da operação, na verdade, tem natureza de imposto. O núcleo da hipótese de incidência, que lhe serve de base de cálculo depois de transformado em cifra³⁶, não tem relação com o ilícito, mas com um comportamento lícito do contribuinte: há deformação semelhante à taxa que, conquanto tenha como suposto

relevante para estabelecer discriminações (a “medida da desigualdade” para tratar desigualmente os desiguais), no caso da imposição de penalidades, é a gravidade da infração cometida.

34. A propósito da necessidade de proporcionalidade das sanções, confira-se texto de Schubert de Farias Machado, “O princípio da proporcionalidade e as multas fiscais do art. 44 da Lei 9.430/96”, publicado na Revista Dialética de Direito Tributário nº 107, p. 67.
35. Muitas vezes, o contribuinte comete desacertos apenas quanto à *forma* de nota que a autoridade fiscal gostaria que houvesse sido emitida, mas documenta e registra a operação. É o que ocorre em caso de emissão de nota com “prazo de validade” vencido, ou com erro na indicação do endereço ou do CGF do contribuinte, por exemplo.
36. Muitos autores, a propósito, denominam “núcleo do fato gerador”, ou “elemento nuclear do fato gerador”, essa realidade a que Becker chama de “base de cálculo”, preferindo usar essa última denominação para o produto de sua transformação em cifra. Seja como for, o importante é perceber a estreita relação que deve haver entre a hipótese de incidência e a base de cálculo (mesmo nas penalidades). Para uma explicação a respeito do uso do termo “base de cálculo” por Alfredo Augusto Becker, confira-se Valdir de Oliveira Rocha, *Determinação do montante do tributo*, São Paulo: Dialética, 1995, p. 116.

fato gerador a prestação do serviço, tem base de cálculo típica de imposto³⁷.

No exemplo citado no parágrafo anterior, além de inconstitucionalidade por desnaturação da multa, há clara desproporcionalidade, se não por inadequação, por *desnecessidade*: há meios tão adequados tanto, e muito menos gravosos, que podem ser aplicados, como é o caso de penalidade fixa, por cada dever formal descumprido.

O mesmo raciocínio se aplica, com mais razão até, em se tratando de infrações praticadas no âmbito de operações isentas, imunes, não tributadas, ou já tributadas através de substituição tributária “para frente”.³⁸ Não há nenhuma relação entre a gravidade da conduta punida e os valores tomados como base para o cálculo da penalidade³⁹. Essa realidade, aliás, foi captada pelo legislador tributário do Estado do Ceará, que incluiu, no Regulamento do ICMS, o seguinte dispositivo:

Art. 881 - As multas calculadas na forma do inciso II do artigo 876, quando relativas a operação ou prestação não tributadas ou contempladas com isenção incondicionada, serão substituídas pelo valor de 30

37. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3.ed, São Paulo: Lejus, 1998, p. 373. No mesmo sentido: Valdir de Oliveira Rocha, *Determinação do montante do tributo*, São Paulo: Dialética, 1995, 109; Paulo de Barros Carvalho, “A definição da base de cálculo como proteção constitucional do contribuinte”, em *Protección Constitucional de los contribuyentes*, dir. Rubén O. Asorey, Madri/Barcelona: Marcial Pons, 2000, p. 69.
38. O contencioso administrativo tributário do Estado do Ceará, nesse sentido, já decidiu: “(...) Há que se declarar parcialmente procedente a acusação fiscal de inidoneidade do documento fiscal, posto que a nota fiscal de “Microempresa” não é apropriada para acobertar o trânsito interestadual de mercadorias. Entretanto, considerando-se que a operação é isenta do ICMS, pois que a nota fiscal foi emitida por microempresa localizada no Estado de São Paulo, há que se exigir simples multa de natureza acessória, haja vista a absoluta ausência de prejuízo ao Erário cearense.”(Ac da 2ªC do CRT-ce - mv - Rei. Cons. José Ribeiro Neto - Revista Inforfisco, outubro/96, p. 12).
39. É a lição de Hugo de Brito Machado, para quem, “em se tratando de operações com mercadorias sujeitas ao pagamento do imposto pelo regime de substituição tributária, as infrações formais não podem ensejar a imposição de multas proporcionais ao imposto, ou ao valor da operação” (*Aspectos Fundamentais do ICMS*, São Paulo: Dialética, 1997, p. 227).

(trinta) UFIR, salvo se da aplicação deste critério resultar importância superior à que decorreria da adoção daquele.”⁴⁰

O Conselho de Recursos Tributários do Estado do Ceará, no mesmo sentido, tem entendido que infrações meramente formais, nas hipóteses em que há o pagamento do imposto, não podem ser penalizadas de modo proporcional ao valor da operação, aplicando penalidade em valor fixo⁴¹.

Não obstante, ainda são muitas as situações, em todas as esferas de poder tributante, nas quais penalidades pecuniárias são calculadas e impostas por autoridades administrativas em valores proporcionais ao valor do tributo devido, ou da operação realizada, mesmo diante de situações nas quais esse tributo foi recolhido, ou não é devido. Trata-se, porém, de medida claramente inconstitucional, por ofensa à proporcionalidade, porquanto tais multas representam medida *desnecessária* e *excessiva* para a punição do ilícito a que visam coibir. Sempre que a lei, ou o regulamento, permitirem interpretação que viabilize a não aplicação de multas graduadas conforme o valor da operação a esses casos, essa deve ser a opção do intérprete, de sorte a *preservar* a validade da norma interpretada.

Finalmente, mesmo que a punição seja adequada (realmente leva à finalidade pretendida), e necessária (nenhuma outra, menos gravosa, realiza essa finalidade com tanta eficiência), deve-se perquirir se não há desproporcionalidade em sentido estrito, com demasiada restrição a outros princípios constitucionais; ou irrazoabilidade em sentido estrito, com a completa discrepância com o senso comum. A esse respeito, importa examinar a aplicação das chamadas “sanções políticas”, medidas coercitivas oblíquas impostas pelo poder público ao contribuinte supostamente faltoso para forçá-lo ao cumprimento de suas obrigações fiscais.

40. As multas cominadas pelo art. 876, II, do RICMS/CE, aludidas no artigo citado, são de 40% do valor da operação.

41. É o caso, por exemplo, da Resolução n.º 381/99, da 1ª Câmara do CRT/CE, relatada pela Conselheira Francisca Elenilda dos Santos (Sessão de 10/06/1999, *Revista Inforfisco* de junho de 2000, p. 18).

Podem ser apontados como exemplos de sanções políticas, impostas a contribuintes supostamente inadimplentes no cumprimento de suas obrigações principais ou acessórias: a) apreensão de mercadorias como forma de compelir o contribuinte ao pagamento de tributos; b) proibição de impressão de blocos de notas fiscais; c) indeferimento de novas inscrições, ou cancelamento de inscrições existentes em cadastros de contribuintes (CGF, CNPJ, etc.); d) proibição de arquivamento de alterações societárias, mudanças de sede, etc.

Tais medidas, ainda que previstas em lei, ou em emenda constitucional, serão inconstitucionais, por desproporcionalidade, por pelo menos duas razões.

Primeiro, porque, ainda que se considere que são “aptas” para realizar a finalidade a que se destinam (a cobrança do tributo), não se pode negar que são *desnecessárias*, pois existem meios igualmente aptos, e bem menos gravosos, para chegar ao mesmo resultado. A ordem jurídica oferece o caminho, através do devido processo legal, para cobrança dos valores dos quais a Fazenda Pública se considera credora, caminho este que possibilita a impugnação (administrativa e judicial) por parte do contribuinte, e em última análise assegura que a expropriação de seus bens se dê da maneira menos gravosa possível.

Segundo, porque, mesmo que se considere que nenhuma execução é tão “eficaz” quanto tais sanções políticas, a *desproporcionalidade em sentido estrito* de tais medidas é da maior evidência. Com a sanção política, se leva às últimas conseqüências a arrecadação do tributo, e se aniquila, inteiramente, os princípios da livre iniciativa, e do devido processo legal.

Em alguns estados, chega-se ao cúmulo de determinar a apreensão de mercadorias ou bens, inclusive do equipamento de emissão de cupom fiscal, de contribuintes “habitualmente inadimplentes”⁴², o que é simplesmente absurdo. Trata-se de brutalidade irracional mesmo se considerada sob uma ótica extremada de que “os fins

42. Exemplo disso pode ser encontrado no art. 564 do Regulamento do ICMS Paulista de 1991 (Dec. N.º 33.118/91, DOE de 15-03-91).

justificam os meios”, na medida em que, sem suas mercadorias, e sem os bens necessários ao exercício regular de sua atividade econômica (equipamento de emissão de cupom fiscal), o contribuinte sequer terá condições de pagar o que deve (desproporcionalidade e irrazoabilidade por inadequação).

Helenilson Cunha Pontes, a esse respeito, doutrina, com inteira propriedade:

O princípio da proporcionalidade, em seu aspecto necessidade, toma inconstitucional também grande parte das sanções indiretas ou políticas impostas pelo Estado sobre os sujeitos passivos que se encontrem em estado de impontualidade com os seus deveres tributários. Com efeito, se com a imposição de sanções menos gravosas, e até mais eficazes (como a propositura de medida cautelar fiscal), pode o Estado realizar o seu direito à percepção da receita pública tributária, nada justifica validamente a imposição de sanções indiretas como a negativa de fornecimento de certidões negativas de débitos, ou a inscrição em cadastro de devedores, o que resulta em sérias e graves restrições ao exercício da livre iniciativa econômica, que vão da impossibilidade de registrar atos societários nos órgãos do Registro Nacional do Comércio até a proibição de participar de concorrências públicas.⁴³

Exatamente por isso, tal atitude há mais de trinta anos é repeliada pelo Poder Judiciário. O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula nº 323, pacificou ser “*inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para o pagamento de tributo*” E, em momento mais recente, o Superior Tribunal de Justiça tem decidido que:

... a Fazenda Pública só poderá cobrar seus créditos através de execução fiscal e na forma da Lei nº 6.830/80, não tendo a autoridade administrativa autorização para apreender, reter e leiloar mercadorias para receber multas e taxas - Súmula 323 do STF.⁴⁴

43. *O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, 2000, p. 141 e 142.

44. Ac un da 1.^a T do STJ - ROMS 10678/PB - Rei. Min. Garcia Vieira - DJ de 27/09/1999, p. 46 - RSTJ 128, p. 82.

Deve ser feita a ressalva, naturalmente, em relação às hipóteses excepcionais de aplicação da pena de perdimento, no plano federal, no caso de bens importados de maneira fraudulenta. Nesse caso, a apreensão, e o perdimento das mercadorias, não são medidas coercitivas para a cobrança de tributos ou penalidades, que cessam quando do pagamento destas, mas a própria penalidade em si mesma⁴⁵: o que se deve avaliar, em cada caso, é se a infração praticada *justifica* a aplicação de tão gravosa penalidade⁴⁶.

3.2. Obrigações acessórias

Outro exemplo notável de aplicação do princípio da proporcionalidade reside na limitação do poder de estabelecer e exigir o cumprimento de obrigações tributárias acessórias. Como todo meio, as obrigações acessórias devem ser adequadas, necessárias e proporcionais em sentido estrito para chegar ao fim a que se propõem, ou seja, para aferir o cumprimento das obrigações tributárias principais, otimizando assim o atendimento aos princípios da isonomia e da capacidade contributiva. Devem, ainda, naturalmente, consistir em deveres coerentes com o senso comum, aceitáveis pela maioria das pessoas que raciocina normalmente.

45. É da maior evidência, entretanto, que se a pena de perdimento é decretada, não se consoma a importação, nem, por conseguinte, o fato gerador do imposto correspondente. O Fisco não pode, por isso, exigir os impostos incidentes sobre a importação, somados a penalidades pecuniárias pelo cometimento de alguma infração, e a tudo isso *cumular* a aplicação da pena de perdimento. Uma coisa exclui a outra, como há muito sustenta Hugo de Brito Machado, e recentemente foi explicitado no art. 61 da MP 135/2003, 61, que alterou o art. 1.º, § 4.º, III, do Decreto-lei n.º 37/66 para dispor que “o imposto não incide sobre mercadoria estrangeira (...) - III - que tenha sido objeto de pena de perdimento, exceto na hipótese em que não seja localizada, tenha sido consumida ou revendida”.
46. Inúmeros equívocos são praticados por autoridades fiscalizadoras, na aplicação de tal pena de perdimento, sobretudo na interpretação do que venha ser mercadoria colocada “em fundo falso, ou de qualquer modo oculta”. Tal discussão, porém, não se comporta nos limites deste texto. O que podemos desde logo consignar é que a mercadoria oculta, nesse caso, não é aquela que simplesmente está dentro do *container*, ou dentro da mala do passageiro, mas escondida, apartada das demais submetidas à fiscalização, em fundos ou forros falsos, dentro de embalagens de outros produtos etc.

Nesse contexto, será desproporcional, *v.g.*, exigir de um contribuinte do IPTU que apresente ao Município declaração de seus rendimentos, ou informe o valor de seus veículos, pois tais informações não guardam qualquer relação com o pagamento do citado imposto territorial. Não são *aptas*, ou *adequadas*, à finalidade a que se propõem, pois não se prestam ao controle do correto cumprimento da obrigação tributária da qual são, em tese, acessórias. O exemplo pode parecer absurdo, mas não são poucos os Municípios que estão a exigir, como obrigação acessória relativa ao ISS, a apresentação de “declarações”, sob pena de imporem pesadas multas, mesmo de pessoas que não são nem nunca foram contribuintes nem responsáveis pelo citado imposto.

A mesma inadequação permeia a exigência de que sociedades de profissionais liberais, que pagam o ISS em montante fixo, declarem ao Município o valor de sua receita. Ora, o montante da receita, no caso de tais sociedades, não tem qualquer relação com o valor do imposto pago, ou com o direito ao regime diferenciado do art. 9º, § 3º, do Decreto-lei nº 406/68. O que tais sociedades devem informar, isso sim, é o seu quadro societário, a quantidade de empregados, a quantidade de profissionais legalmente habilitados, etc.⁴⁷

Será desproporcional ainda, desta vez por *desnecessidade*, a imposição de obrigações acessórias assaz gravosas, sempre que outras, menos onerosas para o contribuinte, forem hábeis para levar ao mesmo resultado com igual eficiência. É o que ocorre quando o Fisco exige que as declarações sejam apresentadas apenas pela *internet*, ou que certos documentos sejam enviados exclusivamente pelo correio (quando poderiam ser deixados no protocolo da repartição respectiva), ou ainda que as notas fiscais de estabelecimentos comerciais sejam emitidas

47. Não entramos, aqui, na discussão relativa à revogação do citado art. 9º do DL 406/68 pela Lei Complementar nº 116, até porque a tributação das sociedades de profissionais e a declaração do montante da receita é apenas um exemplo de inadequação, por falta de relação entre o meio e o fim. De qualquer sorte, tal artigo não foi revogado pela LC 116, como demonstram, com inteira propriedade, Alberto Xavier e Roberto Duque Estrada, em “0 ISS das Sociedades de Serviços Profissionais e a Lei Complementar nº 116/03” e Eduardo Fortunato Bim, “A Subsistência do ISS Fixo para as Sociedades Uniprofissionais em face da Lei Complementar 116/03: A Plena Vigência do § 3º do artigo 9º do DL 406/68”, em *0 ISS e a LC 116*, coord. Valdir de Oliveira Rocha, São Paulo: Dialética, 2003, p. 11 e p. 88, respectivamente.

obrigatoriamente pelo sistema eletrônico de “cupom fiscal”. Tais meios, embora tomem mais cômodo o trabalho da fiscalização, não são mais aptos que os convencionais para refletir a verdade a respeito do cumprimento das obrigações principais. A declaração de papel, ou a nota fiscal comum, permitem a mesma aferição quanto à ocorrência de fatos tributáveis e aos respectivos pagamentos de tributos, sendo bem menos gravosas para os contribuintes, especialmente os de pequeno porte. Note-se que não se está tratando de uma espécie de obrigação acessória que tome mais difícil a fraude (e que por isso seja mais eficiente). Não. Cuidamos de exemplos nos quais inexiste diferença, quando à possibilidade de fraudes, entre o cumprimento da obrigação acessória pela maneira exigida pelo fisco, e o cumprimento de uma forma menos onerosa: a diferença é apenas de comodidade para a fiscalização.

Finalmente, ainda que uma obrigação acessória realmente seja pertinente, ou apta, para o fim a que se destina, e não exista outra igualmente apta e ao mesmo tempo menos gravosa, é possível que ainda haja inconstitucionalidade, por desproporcionalidade em sentido estrito. É o caso, como se sabe, de quando o *fim*, ou o *valor* a ser protegido com o estabelecimento da obrigação acessória (isonomia e capacidade contributiva) causar diminuição excessiva a outros valores constitucionalmente protegidos, como a proteção à propriedade, à livre iniciativa, à intimidade etc. Podem ser citadas, a esse respeito, as obrigações impostas por alguns “regimes especiais de fiscalização”, por meio dos quais os Estados-membros impõem a contribuintes do ICMS que tolerem fiscais diariamente dentro de seus estabelecimentos, realizando o recolhimento diário (e não mensal) do imposto. O mesmo se pode dizer, ainda, de algumas obrigações acessórias que na verdade configuram “sanções políticas”, tais como a exigência de que o contribuinte, para se inscrever como tal junto à Secretaria da Fazenda Estadual, apresente um fiador para o caso de eventual não-pagamento de tributos⁴⁸. Nesses casos, como

48. Confrim-se, a propósito: Hugo de Brito Machado, “Sanções Políticas no Direito Tributário”, em *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 30, p. 46; e Hugo de Brito Machado Segundo, “As Liberdades Econômica e Profissional e os Cadastros de Contribuintes”, em *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 67, p. 73.

já afirmamos no item anterior, conquanto a medida possa até ser, de fato, bastante eficiente, há desproporcionalidade em sentido estrito porque não se pode levar tão longe o atendimento dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva, sob pena de diminuição desproporcional do princípio da livre iniciativa.

3.3. Contribuições e desvinculação de receitas

As contribuições, como se sabe, além da necessária referibilidade indireta⁴⁹, caracterizam-se precipuamente por sua finalidade. Diz-se, inclusive, não sem certo exagero, que a elas não são aplicáveis muitas das limitações constitucionais ao poder de tributar, que seriam “típicas de impostos”, fruto de um “liberalismo ultrapassado”.

Não pretendemos, aqui, ingressar na discussão relativa às contribuições, às suas características etc. É tema assaz relevante, mas que não se comporta aqui. Partindo da premissa de que as contribuições realmente não se submetem a muitas das limitações constitucionais, e considerando, sobretudo, que o produto de sua arrecadação não é partilhado com Estados-membros e Municípios, o que colhermos para exame é a questão de saber se os recursos com elas arrecadados podem ser simplesmente “desvinculados” das finalidades às quais se destinam, como fez a EC 27, e, recentemente, ratificou a EC 42/2003, inserindo no ADCT da CF/88 dispositivo com a seguinte redação:

É desvinculado de órgão, fundo ou despesa, no período de 2003 a 2007, vinte por cento da arrecadação da União com impostos, contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, já instituídos ou que vierem a ser criados no referido período, seus adicionais e respectivos acréscimos legais.

49. Exceção seja feita, quanto à exigência de “referibilidade indireta”, apenas às contribuições de seguridade social previstas no art. 195 da CF/88, que em princípio podem ser exigidas mesmo de quem não se beneficiará nem está relacionado - direta ou indiretamente, com a atividade de seguridade social.

Diante de dispositivo dessa natureza, e insistindo não se estar examinando aqui a validade de cada uma das contribuições atualmente existentes, só se pode chegar a uma das seguintes conclusões:

a) ou 20% do que era arrecadado em 1998, e todo o aumento de arrecadação que se conseguiu depois, no âmbito das contribuições, “sobra”, não sendo necessário ao atendimento das finalidades para as quais foram instituídas contribuições;

b) ou a desvinculação desfalcou parte necessária da arrecadação das contribuições, que seguem sendo no todo indispensáveis ao atendimento de suas finalidades.

A crônica falência da seguridade social, anunciada insistentemente como motivo para a prática das maiores aberrações jurídicas, parece afastar a conclusão “a”, acima. De qualquer forma, seja qual for das conclusões a correta, o que se percebe é que está havendo grande, imensa distorção no uso das “contribuições”, e que 20% de tudo o que desde então foi com elas arrecadado o foi de modo irrazoável, e desproporcional. Realmente, se sobram recursos para financiar a seguridade, para intervir na economia etc., o que a União deveria fazer - para atender o postulado da proporcionalidade - era *reduzir* as contribuições existentes. Por outro lado, se tais recursos seguem sendo necessários, e insuficientes, não é possível destiná-los a outras finalidades, *que poderiam ser custeadas por tributos não submetidos ao mesmo regime jurídico*.

Esse é o ponto. As contribuições não se submetem ao mesmo disciplinamento jurídico dos impostos: a) algumas não têm um âmbito de incidência definido (*v.g.* as CIDE’s em geral, com exceção da CIDE-Combustíveis); b) não são partilhadas com Estados e Municípios (todas elas, com exceção da CIDE-Combustíveis); c) podem incidir sobre fatos já onerados por impostos (*v.g.* CSLL e IRPJ), etc., tudo isso *porque se destinam ao atendimento de certas finalidades consideradas constitucionalmente relevantes*. A União não pode invocar essas finalidades, utilizando o apelo social a elas inerente (“rombo” na previdência, “rombo” no SUS etc.), e criar contribuições em vez de impostos, para depois “desvincular” o produto arrecadado, e gastá-lo como gastaria se houvesse criado e arrecadado

impostos. Trata-se de algo completamente irrazoável, que não entra na cabeça de ninguém que raciocine normalmente. Verdadeiro abuso de formas utilizado fraudulentamente para “driblar” as limitações constitucionais ao poder de instituir impostos, prejudicando, acima de tudo, os demais entes federados.

Além da mais resplandecente irrazoabilidade, verifica-se ainda desproporcionalidade, pois 20% do que é arrecadado com contribuições não se está prestando à finalidade a que se destina (inadequação). Ademais disso, os *impostos* representam meio mais adequado e menos gravoso para custear as despesas atendidas com o produto da desvinculação, o que toma fora de dúvida a sua desproporcionalidade por desnecessidade.

A respeito do destino dado à arrecadação das contribuições e à validade de sua cobrança, Marco Aurélio Greco já escreveu:

Em suma, o destino do produto da arrecadação das contribuições é elemento essencial à sua constitucionalidade. Não apenas a previsão abstrata, mas a sua aplicação efetiva. O juízo, sobre o grau de inadequação da destinação do produto da arrecadação para o efeito de considerar ocorrida a violação constitucional, pode comportar mais de uma avaliação, mas entendo fundamental reconhecer que o vício na destinação gera inconstitucionalidade argüível pelo sujeito passivo, pois o que estará sendo cobrado não será mais uma verdadeira contribuição.⁵⁰

Assim, como conclusão, parece-nos que 20% do que foi arrecadado com contribuições, desde quando instituída a indesejada “Desvinculação de Receitas da União”, foi exigido de modo irrazoável, e desproporcional, sendo cabível, portanto, a respectiva restituição. Não importa que essa irracional forma de arrecadação tenha sido autorizada por Emenda Constitucional, eis que nem mesmo ao poder constituinte derivado é facultado obrar de modo desproporcional e irrazoável.

50. GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura “sui generis”)*, São Paulo: Dialética, 2000, p. 241.

3.4. Outros casos

As possibilidades de emprego da razoabilidade, e da proporcionalidade, em matéria tributária, são bastante amplas. Todo ato, normativo ou não, há de ser adequado à finalidade a que se destina, de representar medida realmente necessária ao atendimento dessa finalidade, e, sobretudo, há de não discrepar do senso comum, nem da equilibrada ponderação dos princípios envolvidos no problema.

Além dos casos acima reportados, a invocação de tais princípios pode mostrar-se pertinente no controle de medidas anti-elisivas, sejam elas gerais ou específicas⁵¹; no controle da validade de cada contribuição isoladamente (considerando que tais tributos são *meios* para se atingir um fim específico)⁵²; ou em muitos outros casos. Basta que haja um fim aparentemente legítimo, e um meio empregado para alcançá-lo, que a proporcionalidade e a razoabilidade serão ferramentas para se aferir a validade desse meio, ferramentas estas, como já afirmado acima, *adicionais* à aplicação de todas as demais formas de controle (o meio, além de razoável e proporcional, há de estar previsto em lei formalmente válida, editada dentro da competência do ente respectivo, etc.).

51. Sobre esse assunto, confirmam-se: PONTES, Helenilson Cunha *O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, 2000, p. 101 a 128; Marciano Seabra de Godoi, “O Imposto de Renda e os Lucros Auferidos no Exterior”, e Aroldo Gomes de Mattos, “Lucros, Prejuízos e Perdas Apurados no Exterior. Tratamento Tributário no Brasil”, estes em *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário - 6º vol.*, coord. Valdir de Oliveira Rocha, São Paulo: Dialética, 2002, p. 287 e ss e p. 18 e ss, respectivamente.
52. GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura *Usui generis*)*, São Paulo: Dialética, 2000, *passim*; Helenilson Cunha Pontes, “Notas sobre o Regime Jurídico-constitucional das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico”, em *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário - 6º vol.*, coord. Valdir de Oliveira Rocha, São Paulo: Dialética, 2002, p. 142 e ss.

4. Controle e limites à aplicação do postulado da proporcionalidade

4.1. Colocação do problema

Pode-se suscitar, diante dos princípios, ou postulados, da razoabilidade e da proporcionalidade, a questão de saber se não é dada demasiada liberdade ao julgador, com margem para grande subjetivismo, em prejuízo da isonomia e da segurança jurídica. O problema é sério, e merece atenção.

4.2. Há incremento de subjetivismo?

Para alguns, haveria aumento do subjetivismo na aplicação das normas jurídicas porque uma regra, ainda que formalmente válida, poderia ser afastada pelo aplicador sob o argumento de que não estaria a impor deveres razoáveis, ou proporcionais. Esse dado seria agravado pelo fato de existirem inúmeros princípios aparentemente antagônicos na Constituição, o que autorizaria qualquer tipo de conclusão com o uso de uma argumentação convincente.

- Tal apreensão, porém, não se justifica.

Ora, em primeiro lugar deve-se lembrar que um direito calçado apenas em regras jurídicas, a prever hipóteses e prescrever condutas a serem seguidas se e *quando* essas hipóteses se concretizarem no mundo fenomênico, sob pena de se impor uma sanção, não consegue exaurir todas as possibilidades de conduta, nem prever todas as hipóteses possíveis. Essa insuficiência é tanto maior quanto mais complexos são a sociedade e o ordenamento que a regula. Daí a importância dos princípios, que estabelecem metas, valores ou parâmetros a serem seguidos na criação, na interpretação e na aplicação das demais normas do ordenamento.

Além disso, não existe uniformidade na doutrina quanto ao número de elementos de interpretação (literal, sistêmico, lógico-dedutivo, teleológico, histórico-evolutivo etc.), nem muito menos quanto a uma possível hierarquia entre eles. Isso faz que, em tese,

uma mesma regra possa ter várias interpretações possíveis. Daí a alusão de Kelsen (que não considerava possível o estudo científico dos valores) a um quadro ou moldura de interpretações possíveis. Nesse contexto, o retomo ao legalismo colocaria o juiz diante de um quadro ou moldura, a oferecer-lhe vários significados possíveis, e a escolha de um deles seria um *ato de vontade*. Arbitrário, porque inexistentes critérios científicos para controlar a escolha feita. A fluidez, o subjetivismo e a insegurança, portanto, seriam muito maiores. Não foi por outra razão, aliás, que Karl Larenz acusou Kelsen de, com sua teoria da interpretação, a pretexto de purificar o direito, haver deitado fora a criança com a água do banho.⁵³ Com o advento da positividade dos princípios jurídicos, inclusive daqueles antes tidos como normas “meramente programáticas”, o subjetivismo gerado pela moldura de significados possíveis seria ainda maior, caso não se recorresse ao postulado da proporcionalidade.

Assim, quando se afirma que, diante do caso concreto, um dos resultados “possíveis” oferecidos pela ciência formal, pura e neutra, pode ser escolhido de modo cientificamente controlável, através da equilibrada ponderação dos princípios envolvidos, se está *reduzindo* o subjetivismo na escolha de um desses significados. Toda conclusão a que o intérprete chega aplicando os princípios ou postulados da razoabilidade e da proporcionalidade, enfim, poderia ser alcançada também sem eles. A invocação de tais postulados presta-se tão-somente para que o intérprete explique os motivos pelos quais optou pela solução “a”, e não pelas soluções “b”, “c” ou “d”, entre aquelas fornecidas pela moldura kelseniana.

Atualmente, aliás, a doutrina kelseniana da interpretação não é propriamente tida por incorreta, mas sim por insuficiente. A consideração da dimensão axiológica do Direito, já inafastável em razão da própria natureza humana, mostrou-se necessária mesmo dentro de uma visão positivista, na medida em que valores como

53. “Porém, quando Kelsen, para se manter longe de tais juízos de valor, declara que a ciência do Direito é incapaz de atingir, através da ‘interpretação’ de uma norma, juízos ‘corretos’, ‘deita a criança fora com a água do banho’” (*Metodologia da Ciência do Direito*, 3. ed., trad. de José Lamego, Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 107).

a segurança, a justiça e a dignidade da pessoa humana foram expressamente positivados nas Constituições do mundo pós-moderno. É por essa razão que a nova hermenêutica utiliza a interpretação kelseniana como *ponto inicial*, a partir do qual o intérprete deve escolher, no quadro ou moldura, a interpretação que melhor prestigie os valores caros à sociedade, especialmente aqueles positivados na Constituição.⁵⁴

Finalmente, não se deve esquecer que a proporcionalidade, e a razoabilidade, são exigências *adicionais*. O ato estatal tem de estar previsto em lei, formalmente válida, editada dentro da competência do ente público correspondente; deve atender a isonomia, a legalidade, a irretroatividade etc. e ser, além disso, razoável, e proporcional. Não há redução da segurança jurídica, mas incremento da mesma, com incursões no conteúdo do ato a ser praticado.

4.3.0 perigo do “sincretismo”

O perigo que há, na aplicação dos postulados da razoabilidade, e especialmente da proporcionalidade, é a tentativa de se “relativizar” o que não é mandamento de otimização. Com efeito, para a doutrina brasileira, princípio é toda norma dotada de elevado grau de generalidade e fundamentalidade, independentemente de sua estrutura normativa (hipótese-conseqüência ou mandamento de otimização). Para Robert Alexy, por sua vez, somente os mandamentos de otimização são princípios, e *somente estes podem ser proporcionalmente ponderados, “relativizando-se” uns em face dos outros em cada caso concreto*. Mas há autores, e muitos, que invocam a proporcionalidade como método de conciliação de princípios,

54. Ver PERELMAN, Chaím e OLBRECHTS-TYTECA, Lucie. *Tratado da Argumentação - A Nova Retórica*, tradução de Maria Ermantina Galvão, prefácio à edição brasileira de Fábio Ulhôa Coelho, São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. XIV e seguintes; BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*, 8. ed., São Paulo: Malheiros, 1999, p. 407 e seguintes; ALEXY, Robert. *A Theory of Legal Argumentation - The Theory of Rational Discourse as Theory of Legal Justification*, tradução do original alemão para o inglês por Ruth Adler e Neil MacCormick, Oxford: Clarendon Press, 1989, p. 8 e seguintes.

e arrolam normas como legalidade, anterioridade e irretroatividade como “princípios” a serem conciliados ou relativizados, em postura bem dissecada por Virgílio Afonso da Silva, que a denomina *sincretismo metodológico*.⁵⁵

Ora, um tributo criado por meio de um decreto será *sempre* inválido, não sendo possível qualquer tipo de “sopesamento de princípios” para validá-lo. A legalidade, a rigor, do ponto de vista de sua “estrutura lógico-normativa”, é uma regra. Já uma lei que estabeleça limitações à livre iniciativa, desde que o faça de modo a conciliar proporcionalmente a livre iniciativa com outros princípios (proteção ao trabalho humano, ao meio ambiente, ao consumidor, etc.), poderá ser constitucional. Isso porque a proteção à livre iniciativa é um princípio também do ponto de vista de sua estrutura normativa (mandamento de otimização).

Não é demais insistir: a proporcional conciliação de princípios, um sendo “relativizado” para dar espaço para o outro, à luz de cada caso concreto, só tem lugar no âmbito das normas com estrutura de mandamentos de otimização (normas que não prevêem hipóteses nem prescrevem condutas, mas preconizam que determinada meta seja seguida na medida do que for factual e juridicamente possível⁵⁶). As *regras* não podem ser “sopesadas”, nem “relativizadas”. Se uma regra legal está em discordância com um princípio ou com uma regra constitucional (critério hierárquico), ou com uma regra legal posterior (critério cronológico), é excluída do ordenamento. Se há uma regra mais específica (critério da especialidade), simplesmente não se aplica a mais geral. Em qualquer caso, a aplicação de uma ou de outra regra é uma questão de tudo ou nada (*all or nothing*, para usar a conhecida e repetida expressão de Dworkin).

Pela mesma razão, uma regra constitucional não pode ser “conciliada”, “sopesada” nem “relativizada” em face de nenhuma

55. Para um estudo comparado das várias doutrinas a respeito dos princípios jurídicos, e para uma crítica ao “sincretismo metodológico” eventualmente nelas verificado, ver SILVA, Virgílio Afonso da. “Princípios e Regras: Mitos e equívocos acerca de uma distinção”, artigo publicado na *Revista Latino-Americana de Estudos Constitucionais*, nº 1, janeiro/junho 2003, Belo Horizonte: Dei Rey, 2003, p. 607.

56. Proteção ao pleno emprego, ao meio ambiente, erradicação da pobreza etc.

outra norma. Se há na Constituição um mandamento de otimização, e uma regra, a segunda prevalece sobre o primeiro, sempre. Se há na Constituição duas regras, ambas oriundas do poder constituinte originário, ou validamente inseridas pelo poder constituinte derivado, prevalece a mais específica, ou, em caso de igual generalidade, a mais recente.

4.4. Dever de fundamentação

Aspecto muito importante, no que pertine à aplicação prática dos princípios ou postulados de que se cuida, é o da fundamentação da decisão judicial correspondente. Com efeito, não é raro verificar muitos julgados que simplesmente afirmam que uma determinada lei ou ato é, ou não é, razoável e proporcional, sem uma linha adicional de fundamentação. É, ou não é, e pronto.

Trata-se, contudo, de decisão nula por falta de fundamentação. Não se pode dizer simplesmente que uma lei não é desproporcional, sem explicar como essa mesma lei atende aos sub-princípios ou sub-postulados da aptidão, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito. Exceção poderia ser feita, talvez, em caso de ato proporcional, mas *irrazoável*, que seja necessário e apto, revelando-se apenas irrazoável em sentido estrito (contrário ao senso comum). Trata-se, contudo, de exemplo de difícil concretização na atualidade, considerando-se a vasta gama de princípios consagrados na Constituição: O ato irrazoável sempre será, na prática, também desproporcional, demandando uma explicação objetiva dessa desproporcionalidade. E, de qualquer sorte, a flagrante discrepância do ato impugnado com o senso comum, caso realmente presente, dispensaria maior fundamentação.

4.5. Fundamento constitucional

Finalmente, muitos autores suscitam problema relativo ao fundamento constitucional dos princípios, ou postulados, da razoabilidade, e da proporcionalidade. Onde, na Constituição, está escrito que

as normas e os atos do poder público em geral devem ser razoáveis, e proporcionais?

Essa nos parece uma falsa questão, decorrente de uma herança positivista de pretender previsão expressa para tudo. Solucioná-la, aliás, pode gerar outro problema: caso no futuro seja elaborada uma outra Constituição, *sem* a disposição hoje tomada como fundamento para a proporcionalidade, e para a razoabilidade, dir-se-á que tais postulados estarão “revogados”. Na verdade, o postulado da razoabilidade decorre da própria racionalidade que deve estar presente no Direito, e o postulado da proporcionalidade é inerente à positividade dos princípios, especialmente daqueles dotados de estrutura de mandamento de otimização.

De qualquer modo, há um aspecto prático que torna útil o exame dessa falsa questão: a exigência de prequestionamento. Caso se pretenda submeter eventual violação de tais princípios, ou postulados, ao STF, qual dispositivo constitucional o recorrente indicará como violado, para os fins do art. 102, III, “a”, da CF/88?

Como a desproporcionalidade de uma lei ou de um ato administrativo será aferida, necessariamente, através de sua adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito para atender uma finalidade constitucionalmente determinada, o primeiro dispositivo que se pode invocar é o que impõe a consecução dessa finalidade. Pode-se invocar, ainda, os princípios que entram em tensão com esse supostamente atendido pela lei ou pelo ato desproporcional. Exemplificando, se se trata de obrigação acessória, em tese destinada a averiguar o cumprimento de obrigação tributária principal, pode-se invocar a isonomia e a capacidade contributiva, afirmando que a obrigação acessória impugnada não é adequada, ou não é necessária, para atendê-los. Pode-se invocar ainda o direito de propriedade, ou à livre iniciativa, considerados como demasiadamente restringidos pela obrigação acessória em questão. O mesmo se pode dizer da razoabilidade, pelo menos no que diz respeito a atos ou normas desnecessários ou inadequados. Os irrazoáveis em sentido estrito, porque absurdos, arbitrários e injustificáveis, discrepantes do senso comum, podem ser tidos como contrários ao princípio de justiça preconizado pelo art. 3º, I, da CF/88.

O Supremo Tribunal Federal, porém, além de entender razoabilidade e proporcionalidade como dizendo respeito a uma mesma realidade, considera que tal “princípio” está positivado no art. 5º, LIV, da CF/88, que cuida do princípio do devido processo legal. Confira-se, a propósito, o seguinte julgado:

(...) A cláusula do devido processo legal - objeto de expressa proclamação pelo art. 5º, LIV, da Constituição - deve ser entendida, na abrangência de sua noção conceitual, não só sob o aspecto meramente formal, que impõe restrições de caráter ritual à atuação do Poder Público, mas, sobretudo, em sua dimensão material, que atua como decisivo obstáculo à edição de atos legislativos de conteúdo arbitrário. A essência do substantive *due process of law* reside na necessidade de proteger os direitos e as liberdades das pessoas contra qualquer modalidade de legislação que se revele opressiva ou destituída do necessário coeficiente de razoabilidade. Isso significa, dentro da perspectiva da extensão da teoria do desvio de poder ao plano das atividades legislativas do Estado, que este não dispõe da competência para legislar ilimitadamente, de forma imoderada e irresponsável, gerando, com o seu comportamento institucional, situações normativas de absoluta distorção e, até mesmo, de subversão dos fins que regem o desempenho da função estatal. O magistério doutrinário de Caio Tácito. Observância, pelas normas legais impugnadas, da cláusula constitucional do substantive *due process of law*.⁵⁷

O raciocínio feito pelos ilustres Ministros apesar de um tanto apegado ao aspecto literal da Constituição, é inteligente. Dele decorre que se é uma imposição constitucional a existência de um “devido processo legal”, não basta que esse processo esteja previsto em lei (este seria o devido processo legal em seu aspecto formal). Isso porque, fosse suficiente a previsão legal, haveria desnecessária repetição de normas, eis que tal exigência seria atendida pelo princípio da legalidade. O processo há de ser, além de “legal”, “devido”, o que significa coerente, equilibrado, enfim: *razoável*. Desse ponto,

57. Ac. do Pleno do STF - rei. Min. Celso de Mello - ADI 1063 MC-QO/DF - DJ 27/04/2001, p. 57.

o STF estendeu o dever de agir e legislar razoavelmente para outras searas além do processo, estendendo o princípio de que se cuida para todos os quadrantes do Direito.

Pode-se dizer, ainda, que como o princípio ou o postulado da proporcionalidade decorre da própria natureza dos princípios com estrutura de “mandamentos de otimização”, positivados pela CF/88 e inerentes a um Estado Democrático de Direito, trata-se de uma exigência do regime e dos princípios consagrados na Carta. Assim, podem também ser invocados como fundamento para a aplicação do princípio ou postulado da proporcionalidade, e da razoabilidade, para fins de prequestionamento, além dos já apontados, o art. 1º e o art. 5º, § 2º, da CF/88.