

XXV ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI - BRASÍLIA/DF

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO

MARIA LÍRIDA CALOU DE ARAÚJO E MENDONÇA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Todos os direitos reservados e protegidos.

Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS

Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN

Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP

Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC

Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Representante Discente – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

Conselho Fiscal:

Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH

Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR

Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini Sanches – UNINOVE

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)

Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

Secretarias:

Relações Institucionais – Ministro José Barroso Filho – IDP

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF

Educação Jurídica – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDI

Eventos – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC

Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG

Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA

Comunicação – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

D598

Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UnB/UCB/IDP/ UDF;

Coordenadores: Marcos Aurélio Pereira Valadão, Maria Lírida Calou De Araújo e Mendonça, Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2016.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-169-2

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: DIREITO E DESIGUALDADES: Diagnósticos e Perspectivas para um Brasil Justo.

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Encontros. 2. Direito Tributário. 3. Direito Financeiro. I. Encontro Nacional do CONPEDI (25. : 2016 : Brasília, DF).

CDU: 34



CONPEDI

Conselho Nacional de Pesquisa
e Pós-Graduação em Direito

Florianópolis – Santa Catarina – SC
www.conpedi.org.br

XXV ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI - BRASÍLIA/DF

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

Foi uma excelente e gratificante experiência acadêmica presenciarmos, enquanto coordenadores do GT, a apresentação dos trabalhos que compõe o presente volume, no Grupo I de Direito Tributário e Financeiro, no âmbito do XXV ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI - BRASÍLIA/DF, sob o tema: DIREITO E DESIGUALDADES: Diagnósticos e perspectivas para um Brasil justo.

Foram apresentados 24 artigos científicos, que podemos agrupar em duas áreas mais distintas (embora possa haver alguma sobreposição temática) relativamente ao Direito Financeiro e ao Direito Tributário, e mais especificamente em relação ao Direito Tributário, podemos distinguir três subáreas (também com alguma sobreposição): Normas Gerais, Normas Tributárias Específicas (relacionadas a tributos considerados individualmente) e Princípios Tributários, como segue:

Direito Tributário

Normas Gerais

(Im)Possibilidade do Protesto da Certidão de Dívida Ativa

A Legitimidade Política da Execução Fiscal na Justiça Federal

A Responsabilidade Tributária dos Sócios em Virtude da Dissolução Irregular da Pessoa Jurídica de Direito Privado: Uma Análise Crítica da Divergência Jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça

Desafios Contemporâneos para a Prática da Transação Tributária: Da Discrecionariedade Compartilhada e da Cooperação do Contribuinte. Caminho para a Eficiência da Atividade Tributária

Normas Tributárias Específicas

Ainda a Definição do Local de Ocorrência do Fato Gerador do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza

Do Conceito de Insumos para Fins de Não-Cumulatividade da Contribuição ao PIS/COFINS:
Uma Abordagem Teórica e Jurisprudencial

Dupla Tributação Internacional na incidência do Imposto sobre a Renda nos Países-Membro
do Mercosul.

IPI Ecológico: Um Instrumento Tributário Eficaz em busca da Sustentabilidade

Isenção Do Imposto de Renda Sobre Lucros e Dividendos: Críticas ao Sistema Tributário
Constitucional e à Tributação sobre a Renda No Brasil.

O Critério Temporal de Incidência Tributária do Imposto Sobre Transmissão Causa Mortis e
Doação – ITCMD

Princípios Tributários

Aspectos Gerais de Justiça Tributária: Liberdade, Liberalismo e Positivismo

Desigualdade Tributária no Brasil: a Imperfeita Aplicação do Princípio Constitucional da
Capacidade Contributiva

Extrafiscalidade e Proteção Ambiental no Novo Código Florestal

Extrafiscalidade Tributária: A Lei de Informática Como Instrumento do Desenvolvimento
Nacional.

Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar: Uma Análise à Luz do Princípio da
Proporcionalidade

Os Direitos Fundamentais do Contribuinte como Limites à Aplicação das Sanções Tributárias

Direito Financeiro

A proibição de gasto público regressivo e os Direitos Fundamentais

A utilização do ICMS- Verde ou Ecológico como eixo fundamental da política ambiental do
Município de Nova Iguaçu/RJ

A Vinculação dos Recursos Transferidos por Força De Decisão Judicial a Fundos Especiais Extintos: O Caso dos Precatórios do Fundef

Concessão de Incentivos Fiscais pela União e os reflexos nos valores repassados ao Fundo de Participação dos Municípios

Considerações Sobre a Repartição da CFEM sob a Ótica dos Direitos Fundamentais Socioeconômicos no Estado do Pará e Notas sobre Projeto do Novo Código da Mineração

Dívida Pública: O Fenômeno que atrasa o Brasil

Eficiência, Igualdade E Solidariedade no Federalismo Fiscal Brasileiro.

Nova Matriz Macroeconômica como terceiro ciclo do Nacional-estatismo: concepção, condução e consequências do eclipse político-administrativo brasileiro.

Observe-se que há trabalhos que tratam de temas locais, mas cujas conclusões podem ser extrapoladas, indutivamente, a outras localidades e a outros estados, como é o caso das pesquisas levadas a efeito nos trabalhos “A utilização do ICMS - Verde ou Ecológico como eixo fundamental da política ambiental do Município de Nova Iguaçu/RJ” e “Considerações Sobre a Repartição da CFEM sob a Ótica dos Direitos Fundamentais Socioeconômicos no Estado do Pará e Notas sobre Projeto do Novo Código da Mineração”. Por outro lado há aqueles que tiveram por objeto de pesquisa aspectos principiológicos de caráter naturalmente abrangente, como o caso, por exemplo, dos artigos: “Aspectos Gerais de Justiça Tributária: Liberdade, Liberalismo e Positivismo” e “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar: Uma Análise à Luz do Princípio da Proporcionalidade.”

Relevante notar a pluralidade nas matérias tratadas nos trabalhos e que ,embora todas sejam ligadas a temas atuais demandando soluções. Há preocupações de cunho principiológico /teórico, bem assim de cunho prático, ligadas à eficiência da arrecadação tributária, de forma que possa fazer face às necessidades financeiras do estado, sejam aquelas relacionadas ao cumprimento do papel estatal no que diz respeito aos direitos fundamentais dos cidadãos, sejam aquelas vinculadas à necessidade da manutenção do equilíbrio orçamentário.

Por fim, destaque-se que todos os trabalhos que compõe o presente volume merecem ser lidos, considerando a excelência e a atualidade dos temas verificados, pelo que desejamos uma boa leitura a todos.

Marcos Aurélio Pereira Valadão

Raymundo Juliano Feitosa

Maria Lírida Calou de Araújo e Mendonça

LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR: UMA ANÁLISE À LUZ DO PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE

CONSTITUTIONAL LIMITATIONS BY TAXING POWER: AN ANALYSIS IN THE LIGHT OF THE PRINCIPLE OF PROPORTIONALITY

**Carlos Pinna De Assis Junior
Ramon Rocha Santos**

Resumo

A aplicação do princípio da proporcionalidade no direito tributário, especificamente no tocante às limitações constitucionais ao poder de tributar, evidencia a sua relevância como mecanismo de contenção a tal poder, sobretudo ante os princípios da capacidade contributiva, da livre iniciativa e da vedação ao confisco. Manifesta é a necessidade de se estabelecer a justa aplicação do tributo, com o escopo de se resguardar as garantias constitucionalmente amparadas. Este tem sido o posicionamento do Supremo Tribunal Federal em relação ao tema. Utiliza-se o método hipotético-dedutivo e as fontes precípua são a revisão bibliográfica e as normas constitucionais afetas ao tema.

Palavras-chave: Poder de tributar, Limitação, Proporcionalidade

Abstract/Resumen/Résumé

Application of the principle of proportionality in the tax law, specifically with regard to the constitutional limitations on the power to tax, reflects its importance as a restraint mechanism such power, especially against the principles of ability to pay, free enterprise and seal the confiscation. Manifest is the need to establish the fair application of the tax , with the scope to protect the constitutionally backed guarantees. This has been the position of the Supreme Court on the issue. It uses the hypothetical-deductive method and Its primary sources are the literature review and the constitutional rules afetas the subject.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Power to tax, Limitation, Proportionality

1. Introdução

Sabe-se que o Estado é fruto da reunião dos indivíduos em sociedade, tornando-se, assim, a entidade responsável pela organização da vida social e pela promoção das inúmeras atividades imprescindíveis à convivência de seus membros. Por este motivo, ao Estado são confiados encargos e funções a fim de que satisfaça as necessidades sociais básicas dos cidadãos, tendo por escopo o desenvolvimento harmônico desta mesma sociedade.

Estas obrigações delegadas ao Estado, entretanto, representam custos que deverão ser financiados pelos próprios membros desta sociedade organizada. Nesta perspectiva, elucida Hugo de Brito Machado (1999, p.59) que “no exercício de sua soberania, o Estado exige que os indivíduos lhe forneçam os recursos de que necessita. Institui o tributo. O poder de tributar nada mais é que um aspecto da soberania estatal, ou uma parcela desta”. Brota, assim, a ideia da tributação como instrumento pelo qual o Estado exige coercitivamente dos cidadãos a participação nos gastos que despende ao atender as necessidades públicas.

Esta exigência de participação dos membros da sociedade na satisfação dos interesses coletivos, contudo, não pode se realizar de forma desmesurada. Necessário é que se estabeleçam os critérios a serem utilizados e os limites a serem respeitados nesta atividade estatal arrecadatória, bem como os princípios que a nortearão. O princípio da proporcionalidade, neste sentido, demonstra-se como um dos instrumentos fundamentais nesta relação, delineando as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Busca-se através da aplicação da proporcionalidade evitar que se produzam decisões e interpretações normativas que acabem por configurar conseqüências inadequadas e, sobretudo, injustas. Almeja-se assim, teleologicamente, a proteção do cidadão. A proporcionalidade no direito tributário seria então, em última análise, a perquirição para que a imperatividade – característica peculiar deste ramo do Direito – tenha sempre como parâmetro a suportabilidade do contribuinte, transformando-se o referido princípio em meio de aferição da compatibilidade da norma tributária aos fins constitucionais previstos e resguardados.

Adota-se no presente estudo como fontes de pesquisas o estudo de doutrinas, repositórios jurisprudenciais e a internet para atualização, bem como renovação de conceitos, tudo a fim de bem explorar o tema que se propõe a abordar.

Nesta ótica, será utilizado o método hipotético-dedutivo, indo além da pesquisa metodológica interpretativa das leis e da pesquisa metodológica qualitativa, com a finalidade de estabelecer um elo envolvendo o método histórico e o método evolutivo.

2. O Princípio da Proporcionalidade: origem, evolução histórica e aspectos

Semanticamente, o vocábulo proporcionalidade induz a idéia de adequação, temperança, prudência. Ao invocar a proporcionalidade, requer-se a ação justa e apropriada a determinado caso. É sob esta noção que se transpõe a idéia de proporcionalidade para as relações jurídicas.

O princípio da proporcionalidade, portanto, configura-se como método de conciliação de princípios em conflito, assim como os critérios hierárquico, cronológico e da especialidade servem para solucionar conflitos entre regras. Acrescente-se que os princípios jurídicos atuam como uma espécie de elo entre o mundo dos valores e o mundo jurídico. Por esta razão, não comportam uma enumeração taxativa, apesar de alguns deles sobressaírem em função da relevância que ostentam, como é o caso do princípio da proporcionalidade.

Remonta à época clássica as primeiras concepções da proporcionalidade no Direito. Desde o Período Antigo, observando as idéias desenvolvidas pelo jusfilósofo Aristóteles, já se pode vislumbrar o florescer desta compreensão. Nessa época, a proporcionalidade vinculava-se às noções de “meio-termo” e de “justa medida”. Para Aristóteles (1997, p. 21), então, em pensamento que bem sintetiza a sua visão de justiça, “o justo é portanto o proporcional, e o injusto é o que viola a proporcionalidade”. Justiça, portanto, para este filósofo clássico, traduzia-se em proporcionalidade.

Dada a vaguidade e abrangência do termo, torna-se relevante a delimitação do sentido com que a proporcionalidade deve ser compreendida na esfera jurídica, inserindo-a no contexto ora em análise. Assim, a concepção do princípio da proporcionalidade no campo das relações jurídicas apresenta-se fundamentada em duas dimensões que se complementam: a dimensão de princípio geral de vedação à prepotência estatal e a dimensão de concretização prática dos direitos, interesses e garantias constitucionais.

Na primeira das dimensões (a de cláusula anti-arbítrio) o princípio da proporcionalidade atua, no dizer de Helenilson Cunha Pontes (2000, p. 57), exercendo em relação ao Estado uma “função negativa ou de proteção”. Significa que, nesta atuação, busca-se precipuamente avultar a proteção do indivíduo contra o arbítrio do poder estatal. Já na segunda dimensão (a de efetivação das garantias constitucionais), a proporcionalidade, ainda no entendimento de Helenilson Cunha Pontes (2000, p. 57), apresenta uma “função positiva”, posto que consuma e ratifica a normatividade dos comandos constitucionais.

Saliente-se a mais, por importante, que, tanto na primeira quanto na segunda dimensões, o princípio da proporcionalidade exerce a dupla função de constituir o limite e o

fim da atuação estatal. Assim, independente da dimensão por ele assumida, constituirá sempre um juízo de adequação, necessidade e conformidade entre o limite imposto em razão de um interesse público e o peso que este bem jurídico representa no caso concreto. Tudo isto pelo fato de que, no sentido que ora se demonstra, a proporcionalidade deve ser aplicada somente a situações em que houver uma relação de causalidade entre dois elementos correlatos, ou seja, entre um meio utilizado e um fim pretendido.

Tal concepção é compartilhada por Ingo Sarlet, que acrescenta ainda acerca da relevância da proporcionalidade:

O princípio da proporcionalidade, que constitui um dos pilares do Estado democrático de direito brasileiro, desponta como instrumento metódico de controle dos atos - tanto comissivos quanto omissivos - dos poderes públicos, sem prejuízo de sua eventual aplicação a atos de sujeitos privados. (SARLET, 2010, p. 405)

Neste passo, para que se compreenda ainda com maior profundidade e exatidão o princípio da proporcionalidade, necessário se faz uma análise dos aspectos que compõem a essência deste princípio. Tais aspectos – também reconhecidos como subprincípios – decorrem da doutrina alemã e formam o substrato normativo do princípio da proporcionalidade. São eles: a adequação, a necessidade e a proporcionalidade em sentido estrito, também denominada de conformidade.

O comando da *adequação* almeja que a medida administrativa ou legislativa emanada do poder público seja apta para o alcance dos fins que a inspiraram. Ou seja: o meio utilizado pelo Estado na obtenção da finalidade por ele pretendida deve ser apropriado para tal tarefa. Deve, portanto, haver uma coerência entre o meio utilizado para a execução e o fim executado. Deste modo, compete ao aspecto da adequação preservar a aferição da idoneidade do ato para a consecução da finalidade pretendida pelo Estado.

A *necessidade* se apresenta como aspecto do princípio da proporcionalidade na medida em que impõe ao estado a adoção da medida menos gravosa possível para a obtenção de determinado objetivo. Deste modo, se há diversas formas viáveis para se alcançar o resultado pretendido, o legislador ou administrador deve optar por aquela mais suave, ou seja, aquela que efetivamente cause menos prejuízo. Deve-se, então, ao perseguir a promoção dos interesses coletivos, perquirir a menor ingerência possível na esfera dos direitos fundamentais dos indivíduos.

O aspecto da *proporcionalidade em sentido estrito*, também denominado de “mandado de ponderação”, intenta que o benefício proporcionado pela norma seja superior ao ônus por ela imposta, sob pena de inconstitucionalidade. Trata-se, assim, sob uma análise

sumária, de uma relação de custo-benefício da norma examinada, como lúcida e didaticamente expõe Daniel Sarmento:

Em um lado da balança devem ser postos os interesses protegidos com a medida, e, no outro, os bens jurídicos que serão restringidos ou sacrificados por ela. Se a balança pender para o lado dos interesses tutelados, a norma será válida, mas, se ocorrer o contrário, patente será a sua inconstitucionalidade. (SARMENTO, 2003, p. 89)

Em síntese, o que deve ser considerado no tocante ao aspecto da proporcionalidade em sentido estrito é o sopesamento entre o meio adotado para justificar o interesse público tutelado e a limitação sofrida pelo indivíduo.

Destaque-se, assim, que o princípio da proporcionalidade, malgrado não possuir previsão literal no texto da Constituição Federal de 1988, deve invariavelmente ser alçado à condição de princípio maior na orientação das decisões judiciais exercidas. A respeito desta ausência de previsão expressa constitucional, cumpre destacar as elucidativas palavras do festejado J.J. Gomes Canotilho, segundo o qual:

O programa normativo-constitucional não pode se reduzir, de forma positivística, ao 'texto' da Constituição. Há que se densificar, em profundidade, as normas e princípios da constituição, alargando o 'bloco da constitucionalidade' a princípios não escritos, mais ainda reconduzíveis ao programa normativo-constitucional, como formas de densificação ou revelação específicas de princípios ou regras constitucionais positivamente plasmadas. (CANOTILHO, 1998, p.982)

Deste modo, apesar da falta de referência constitucional explícita e literal, não há que se duvidar de que a Constituição Federal de 1988, implicitamente, houve por conferir ao princípio da proporcionalidade uma função essencial, identificando-o no espírito normativo constante no princípio do devido processo legal e atribuindo-lhe uma missão de inegável relevância, dentre a qual se insere a de conformidade às limitações ao poder de tributar.

3. Limitações constitucionais ao poder de tributar: capacidade contributiva e vedação ao confisco à luz do princípio da proporcionalidade

Evitar o arbítrio estatal e manter a moderação no exercício do poder são as atribuições do princípio da proporcionalidade em favor da proteção dos direitos do contribuinte. Neste sentido, oportuno demonstrar a valiosa colaboração que o referido princípio pode exercer como contenção ao arbítrio estatal ao impor a obrigação tributária, contribuindo para que se evitem consequências configuradoras de exemplares formas de

desproporção, tudo com o intuito de que se preserve a real finalidade do poder do Estado ao exercer sua atividade tributária: a satisfação das necessidades coletivas.

No Direito Tributário, assim, a aplicação do princípio da proporcionalidade se reveste de grande valor na medida em que proporciona o real equilíbrio entre a inflexibilidade da letra da lei e as particularidades inerentes a cada caso concreto. A adequação da lei ao caso fático realizada pelo intérprete ou pelo aplicador tem o evidente propósito de torná-la razoável e proporcional. Posto que a norma jurídica que não atinge um fim legítimo deve ser considerada inválida, como tal há de ser assim declarada pelo Poder Judiciário. Tudo isto, reitere-se, por força da garantia do devido processo legal material, indubitavelmente presente na Carta Magna.

Imergindo, pois, no estudo da proporcionalidade especificamente na seara das limitações constitucionais ao poder de tributar, conveniente delimitar, inicialmente, a sua relevante correspondência com o princípio da capacidade contributiva.

É sabido que a capacidade contributiva fundamenta-se em previsão expressa no artigo 145, § 1º da Carta Cidadã de 1988. Tal dispositivo institui que os tributos “serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”. Já pela própria redação desta norma constitucional pode se depreender a presença do princípio da proporcionalidade, clarividente na expressão “serão graduados”.

Ademais, tal norma representa e reflete, teleologicamente, a concretização dos ideais previstos no artigo 3º, I do texto constitucional: a busca por uma sociedade justa e solidária, que constitui objetivo fundamental da República brasileira. Percebe-se, então, que o princípio da capacidade contributiva – segundo o qual os indivíduos devem contribuir para as despesas da coletividade na medida de sua aptidão econômica – origina-se do ideal de justiça distributiva.

Justiça, solidariedade e liberdade são os valores fundamentais a serem preservados pela República Federativa do Brasil. Assim, cumpre também ao direito tributário fornecer meios para a efetivação destes propósitos, mormente pelo fato de a atividade tributária configurar-se como um dos mais hábeis instrumentos para a realização destes intentos. Portanto, analisando a atividade tributária não apenas como uma imposição do Estado perante os cidadãos, mas, sobretudo, como uma vertente da capacidade contributiva, permite-se concebê-la como um dever de todos os cidadãos, segundo a possibilidade contributiva de cada um, para a construção de uma sociedade justa e fraterna. O tributo, assim, será considerado justo desde que adequado à capacidade econômica do indivíduo que deverá suportá-lo.

Considerando, pois, todos os elementos da capacidade contributiva, tende por revelar-se um nítido conflito entre este princípio e o da livre iniciativa. Explica-se: a livre iniciativa possui previsão constitucional em seu artigo 170, caput, da Constituição e é alçada à condição de Princípio Fundamental, consoante o artigo 1º, IV do texto constitucional. Desta forma, enquanto a capacidade contributiva atribui a todos o dever de contribuir de acordo com a quantidade de riqueza demonstrada, o princípio da livre iniciativa, por outro lado, garante aos indivíduos a faculdade de empreender atividade econômica, de livre organização e gerência, tendo como finalidade o seu incremento e utilizando-se, para tanto, de práticas que impliquem menor custo tributário.

Tal colisão emanada do choque entre a liberdade de planejamento tributário (decorrente do princípio da livre iniciativa) e a imposição tributária estatal (consubstanciada no princípio da capacidade contributiva) conduz à necessidade de um entendimento equilibrado entre ambos.

Para que se configure como liberdade de opção, o planejamento tributário (que consiste na faculdade oferecida aos indivíduos de planejar livremente as suas atividades econômicas, sempre em busca da menor desvantagem tributária possível e dentro das permissões do ordenamento jurídico) deve ser prévio à ocorrência do fato tributário juridicamente previsto. Uma vez ocorrido o fato, desaparece a liberdade de opção, posto que surge jurídica e concretamente a imposição tributária.

Em que pese o reconhecimento de o princípio da capacidade contributiva constituir o fundamento e o fim do sistema tributário nacional, há que se alertar que este princípio não deve, sob nenhuma hipótese, ser aplicado em dissonância com o princípio da legalidade. A legalidade concretiza a capacidade contributiva na medida em que define na lei o alcance da manifestação da riqueza. A capacidade contributiva, portanto, revela-se no pressuposto de fato previsto na lei.

Prudente esta ponderação para que se demonstre a idéia de que a lei será o ponto de mediação entre o conflito existente entre a capacidade contributiva e a livre iniciativa. Nesta direção, oportunas as palavras de Helenilson Cunha Pontes, que didaticamente afirma:

Em princípio, os indivíduos são livres para realizarem todos e quaisquer negócios jurídicos lícitos, sem que com isso assumam o dever de recolher tributos aos cofres públicos, desde que tais negócios não constituam o pressuposto de fato de quaisquer incidências tributárias previstas tipificadamente em lei. Por força do princípio da legalidade, a realização de certos fatos econômicos - concretização da autonomia da vontade e da livre iniciativa - somente é onerada pelo dever tributário quando tais fatos estiverem exaustivamente previstos em lei. A lei, portanto, opera como elemento intermediário entre os princípios da capacidade contributiva e a da livre iniciativa (ou da autonomia da vontade). (PONTES, 2000, pp. 118/119)

Considerando-se a lei, deste modo, como ponto central e parâmetro norteador, o princípio da proporcionalidade surge para equilibrar e amenizar o conflito existente entre os princípios da livre iniciativa e da capacidade contributiva. Com efeito, se a concretização da capacidade contributiva passou a ser dificultada pela liberdade de iniciativa – em especial à liberdade de planejamento tributário – é com razão que se justifica uma necessária limitação a este último princípio. Tal restrição, vale salientar, deve fundamentar-se em expressa previsão no ordenamento jurídico pátrio e deve inexoravelmente atender ao princípio da proporcionalidade em seus três aspectos. Ou seja, deve ser adequada, necessária e estritamente proporcional à finalidade por ela pretendida.

Neste sentido, poder-se-ia suscitar, nesta tentativa de equilíbrio entre ambos os princípios, a inserção no ordenamento jurídico brasileiro de uma norma geral antielisão. Ressalve-se, no entanto, que esta medida haveria de ser instituída através do legislador constituinte derivado, por meio de emenda constitucional. Posto que o direito positivo brasileiro pauta-se pela expressa delimitação das competências tributárias, todas incluídas na Constituição Federal, somente através de uma reforma na redação do Texto Maior se poderia conceber tal inserção que, ainda assim, não estaria livre da arguição do conflito com o artigo 60, §4º da Carta Magna, que resguarda as cláusulas pétreas.

Em sua ampla maioria, os pressupostos de fato sobre os quais poderão incidir obrigações tributárias já estão previstos na Constituição Federal. Por esta razão, reitere-se, uma eventual regra geral antielisão exigiria necessariamente ser introduzida em âmbito constitucional. Tal regra assumiria, assim, nas palavras de Helenilson Cunha Pontes (2000, p. 122) o caráter de “uma regra de superposição à regra de competência tributária prevista constitucionalmente, incluindo, nesta, a autorização para os entes políticos tributarem outros fatos”.

Feita esta consideração, retome-se a ideia de que compete ao princípio da proporcionalidade moderar a relação entre os princípios da capacidade contributiva e da livre iniciativa (liberdade de planejamento tributário), utilizando-se, para tanto, dos seus três aspectos que o estruturam: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito.

Pelo aspecto da adequação, o meio utilizado pelo legislador para atingir o princípio da capacidade contributiva deve necessariamente alcançar este propósito, apesar dos limites impostos à liberdade de planejamento tributário. Assim, de nada valeria limitar a liberdade de planejamento se tal ato não produzisse efetivamente o fim pretendido, qual seja, o real alcance.

No tocante ao aspecto da necessidade, deve o legislador estabelecer o mínimo de limitações possíveis à liberdade individual do indivíduo. Desta forma, para que a liberdade de planejamento tributário se configure e possa ser concretamente exercida, indispensável que haja, por evidente, certas opções de agir. Assim, o aspecto da necessidade consubstancia-se no dever de que a limitação imposta pela lei tributária a essa liberdade de escolha seja a mais precisa possível. Em outras palavras, a lei deve indicar taxativamente as hipóteses em que se poderá exigir o tributo correspondente à capacidade contributiva do indivíduo.

Por fim, a proporcionalidade em sentido estrito impõe que os fins pretendidos com a obrigação tributária (que podem acarretar uma limitação da livre iniciativa) sejam compatibilizados com os demais fins de todo o ordenamento jurídico. O que se busca, essencialmente, é que se instaure uma harmonização de interesses entre o Estado (sujeito ativo da obrigação tributária) e o indivíduo (sujeito passivo). Que o dever tributário não acabe por restringir-se a um mero conflito de interesse entre ambos, mas que sirva, fundamentalmente, de mandado de otimização dos princípios e objetivos de todo o sistema constitucional. Em suma: a limitação deve justificar-se não apenas diante do princípio da capacidade contributiva, mas também de todos os demais princípios que estão inseridos no ordenamento jurídico.

Eis, pois, a relevância do princípio da proporcionalidade ante o conflito existente entre os princípios da capacidade contributiva e livre iniciativa, servindo ela (a proporcionalidade) como verdadeiro instrumento de mediação entre ambos.

Assim como em tal relação, a observância do princípio da proporcionalidade demonstra-se fundamental na aplicação de outra limitação constitucional ao poder de tributar: a vedação ao confisco.

A esse respeito, já se foi aludido, exaustivamente, que o ordenamento jurídico constitucional brasileiro prima por uma sociedade livre, justa e solidária. Assim é que, como forma de efetivação destes propósitos, a Carta Magna de 1988, em seu artigo 150, IV, impede que os entes federativos utilizem tributos com efeito de confisco.

Confisco, em simplória definição, é a absorção substancial da propriedade individual, pelo Estado, sem que haja qualquer tipo de indenização. Desde já se vislumbra, portanto, que o exercício do confisco conflita manifestamente com a garantia ao direito de propriedade privada, prevista no artigo 5º, XXII da Carta Magna e alçada à condição de direito e garantia fundamental do indivíduo. Saliente-se, outrossim, que no sistema jurídico brasileiro o confisco é admitido apenas rara e excepcionalmente, em casos estritamente específicos. Esta é

a razão pela qual a Constituição Federal, no dispositivo já mencionado, proíbe a utilização de tributos com efeitos confiscatórios.

Esta proibição, como se percebe, possui intrínseca relação com o princípio da capacidade contributiva, vez que é através deste princípio que se poderá aferir a ocorrência ou não de efeitos confiscatórios em determinada obrigação tributária. Com efeito, se a capacidade contributiva impõe que a participação dos indivíduos no custeio das despesas essenciais ao atendimento das necessidades públicas deve ser pautada conforme a possibilidade de riqueza de cada indivíduo, a consequência que se infere é a de que, uma vez ultrapassada esta mínima possibilidade de participação, esta obrigação tributária que retira do indivíduo muito além do que ele suportaria para sobreviver estará se demonstrando verdadeiramente confiscatória, posto que adentrando na esfera intangível do indivíduo.

É oportunamente nesta questão que se avulta o tema da preservação do “mínimo vital”, que deve ser inatingível. Entende-se como “mínimo vital” a quantidade de riqueza mínima, suficiente para a manutenção do indivíduo e de sua família, e que não deve jamais ser alcançada pela tributação por via de impostos. A análise sobre o “mínimo vital”, desta forma, não pode ser exercida separadamente da capacidade contributiva, posto que esta só poderá ser considerada existente quando o indivíduo auferir alguma riqueza acima do “mínimo vital”.

Portanto, os recursos destinados a atender as necessidades básicas do indivíduo, imprescindíveis à garantia de sua sobrevivência, não podem jamais servir de parâmetro para a capacidade contributiva. É exatamente neste ponto, reitere-se, que se apresenta um evidente conflito entre o princípio da propriedade, expressamente previsto no artigo 5º, XXII da Constituição Federal e o princípio da capacidade contributiva.

A necessidade de preservação do “mínimo vital”, deste modo, deve-se abranger nas diversas formas de exteriorização da capacidade contributiva, especificamente identificando as hipóteses (ou as quantidades) que não podem ser tributadas. Isto, como mencionado, por interferir no mínimo indispensável à satisfação das necessidades vitais do indivíduo.

Desta forma é que, permeando a distinção entre capacidade contributiva e capacidade econômica, e considerando as necessidades dos indivíduos diante do universo econômico, social e cultural em que estão inseridos, devem ser considerados como não-tributáveis os fatos que, apesar de demonstrarem capacidade econômica, não indiquem capacidade contributiva. É exatamente nesta mesma linha de pensamento que leciona José Maurício Conti, para quem:

Os recursos destinados a atender estas finalidades, se somente para isso são suficientes, não revelam capacidade contributiva. Revelam-se apenas uma capacidade econômica mínima, não permitindo que delam sejam extraídos

quaisquer valores destinados a compor a arrecadação do Estado, pois estar-se-ia atingindo alguém sem capacidade contributiva alguma - violando, pois, o princípio constitucional. (CONTI, 1997, p. 53)

Reafirma-se, assim, o entendimento segundo o qual o indivíduo que possui certa quantidade de riqueza (e de capacidade econômica, portanto), pode não possuir capacidade contributiva. Neste caso, a obrigação tributária a ele imposta seria manifestamente desproporcional, uma vez que estaria violando ilegítimamente o seu direito de propriedade, já que teria que disponibilizar parte de seu patrimônio para arcar com o ônus tributário.

Deste modo, e assente a compreensão de que a vedação ao confisco relaciona-se essencialmente com a capacidade contributiva, necessário que o princípio da proporcionalidade se apresente para que controle a exacerbada imposição tributária, evitando que a torne instrumento de aniquilamento dos direitos do cidadão. Esta concepção de confisco não se aplica, por evidente, a tributos de natureza real, cuja instituição constitui, sobretudo, um dever do estado.

Ao princípio da proporcionalidade, portanto, compete a tarefa de evitar que o tributo exceda a capacidade contributiva, tornando-o confiscatório. Em sua tríplice dimensão – adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito – a proporcionalidade terá a função de esculpir a consciência limitadora, a fim de que as obrigações tributárias não ultrapassem a própria finalidade do direito tributário.

4. A proporcionalidade na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal

Realizada a consideração teórica acerca do princípio da proporcionalidade e sua aplicação no âmbito do Direito Tributário, com a demonstração de relevantes ponderações em virtude das nuances e peculiaridades que lhe são inerentes, cumpre promover um panorama prático do referido princípio. Para tanto, oportuno, a partir de então, examinar e ressaltar a sua aplicabilidade na mais alta Corte Judiciária do País, o Supremo Tribunal Federal.

Faz já algum tempo o reconhecimento pelo Supremo Tribunal Federal da prevalência do princípio da proporcionalidade no ordenamento jurídico brasileiro. Registre-se, entretanto, que este reconhecimento advém da observância das legislações comparadas, que já concebiam a idéia de proporcionalidade, e das decisões dos Tribunais Constitucionais estrangeiros, que já adotavam o fundamento da proporcionalidade como parâmetro nos seus julgados.

O Direito Constitucional alemão percebia o princípio da proporcionalidade como norma constitucional implícita. Para o Tribunal Constitucional Federal Alemão – o

Bundesverfassungsgericht – a desobediência ao princípio da proporcionalidade, acarretando a inconstitucionalidade da norma, estaria provada sempre que “se se puder constatar, inequivocamente, a existência de outras medidas menos lesivas”. E solidifica este entendimento a Corte Constitucional alemã (BVerfGE 30:292 (316), 30:210 (230-1):

Os meios utilizados pelo legislador devem ser adequados e necessários à consecução dos fins visados. O meio é adequado se, com a sua utilização, o evento pretendido pode ser alcançado; é necessário se o legislador não dispõe de outro meio eficaz, menos restritivo aos direitos fundamentais.

No Direito Português, o princípio da proporcionalidade, também denominado de princípio da proibição do excesso, possui alcance constitucional, sendo alçado no Texto Maior em seu artigo 18, 2, ao dispor que:

A lei só pode restringir os direitos, liberdades e garantias nos casos expressamente previstos na Constituição, devendo as restrições limitar-se ao necessário para salvaguardar outros direitos ou interesses constitucionalmente protegidos.

No Brasil, a primeira menção ao princípio da proporcionalidade na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal refere-se a questão pertinente ao direito de propriedade. É no RE de nº 18.331, do ano de 1953 e cujo Relator era o Ministro Orozimbo Nonato, que se vislumbra a concepção inicial sobre a idéia de proporcionalidade:

O poder de taxar não pode chegar à desmedida do poder de destruir, uma vez que aquele somente pode ser exercido dentro dos limites que o tornem compatível com a liberdade de trabalho, 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 invocado.

Esta, portanto, a primeira alusão à idéia de proporcionalidade, inaugurando na Suprema Corte a concepção de proporcionalidade que viria a nortear os seus julgados.

Deste modo é que, em reiteradas decisões seguintes, solidificou-se a proporcionalidade na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal como princípio positivado na Constituição Federal. Também em decisão acerca da constitucionalidade de norma constante da Lei de Segurança Nacional, no ano de 1968, o Supremo Tribunal Federal reconheceu que a referida norma demonstrava-se desproporcional, sendo considerada, portanto, inconstitucional. A Suprema Corte brasileira utilizou-se do artigo 150, §35 da

Constituição Federal de 1967 para fundamentar tal entendimento e considerar assim a idéia de proporcionalidade.

Já se foi mencionado anteriormente que, apesar da divergência doutrinária no tocante à localização do princípio da proporcionalidade na Carta Magna de 1988, verifica-se como melhor entendimento aquele que considera a proporcionalidade inserida no princípio do devido processo legal, em seu sentido material. Registre-se, portanto, por relevante, que foi exatamente esta a compreensão que o Supremo Tribunal Federal entendeu por seguir.

Neste sentido, pertinente apresentar decisão emanada do Ministro Celso de Mello, que claramente demonstra esta posição, qual seja, a de que a proporcionalidade representa efetivamente o devido processo legal em seu sentido material. Saliente-se que esta decisão refere-se a análise de mandado de segurança que declarara a ilegitimidade de norma regulamentar limitadora de quantidade de cigarros em um maço ou pacote de maços de cigarro. Em elucidativo despacho em sede da ADI nº 1.063 *MC-QOIDE*, o Ministro Celso de Mello entendeu deste modo:

Essa, no fundo, simultaneamente com os temas da reserva constitucional de lei formal e de liberdade de iniciativa empresarial, traduz a questão básica, cuja discussão - vinculada ao princípio do substantive due process of law - acha-se em curso no processo mandamental de que se originou o acórdão ora questionado. Os temas suscitados no processo mandamental assumem inquestionável relevância jurídico-constitucional, notadamente a controvérsia que, na espécie ora em exame, põe em evidência o princípio da proporcionalidade.

Importante registrar, nesta mesma decisão, a fundamentação do princípio da proporcionalidade sob o ponto de vista do mencionado Ministro (ADI nº 1.063 *MC-QOIDE*, DJ de 27.04.2001, p. 57), revelando claramente a autonomia jurisprudencial que o princípio da proporcionalidade acabou por obter no Supremo Tribunal Federal:

Cumprе enfatizar, neste ponto, que a cláusula do devido processo legal- objeto de expressa proclamação pelo art. 5º, LIV, da Constituição, e que traduz um dos fundamentos dogmáticos do princípio da proporcionalidade - 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 (procedural due process of law), mas sobretudo, em sua dimensão material (substantive due process of law), que atua como decisivo obstáculo à decisão de atos normativos revestidos de conteúdo arbitrário ou irrazoável. 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 ou de regulamentação que se revele opressiva ou destituída do necessário coeficiente de razoabilidade.

Desta forma, latente está que o princípio da proporcionalidade efetivamente se enraíza no princípio do devido processo legal em seu aspecto material. Ou seja, a decisão

normativa, para que seja considerada constitucional, deve obedecer não apenas aos pressupostos procedimentais, mas, sobretudo, deve induzir a uma adequada, necessária e estritamente proporcional relação entre o meio utilizado e o fim colimado.

Em posteriores e atuais decisões, o Supremo Tribunal Federal vem utilizando-se do princípio da proporcionalidade como instrumento para dirimir as colisões surgidas entre os direitos fundamentais. Não tem sido diferente no que tange às questões que versam sobre as limitações constitucionais ao poder de tributar. Neste passo, em louvável decisão acerca do tema, o Ministro Celso de Melo se pronunciou, fundamentando-se na idéia 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 Estado." (ADI 2.551-MC-QQ, rel. min. **Celso de Mello**, julgamento em 2-4-2003, Plenário, DJ de 20-4-2006.)

Por esta razão e por todas as considerações explicitadas, evidencia-se a consagração da proporcionalidade no ordenamento jurídico brasileiro, e em especial no tocante às limitações constituições ao poder de tributar, vez que reiteradamente utilizada como fundamento das decisões na mais alta Corte Judiciária do país: o Supremo Tribunal Federal.

5 - Conclusão

Proporcionalidade como fonte de equilíbrio e contenção da atividade tributária desempenhada pelo Estado. Esta a sintética conclusão que se pode abstrair após o exame esmiuçado sobre a aplicação do princípio da proporcionalidade no ordenamento jurídico brasileiro, especialmente nas questões referentes às limitações ao poder de tributar.

Porquanto fincada em um sistema jurídico, deve a interpretação da norma jurídica, invariavelmente, ser executada considerando como parâmetro a totalidade dos textos normativos, em cujo ponto mais elevado encontra-se os princípios jurídicos. Estes constituem

verdadeiros mandamentos de conduta, alicerces primordiais de qualquer atividade jurídica. Dentre eles, alguns possuem previsão constitucional expressa, enquanto outros são implicitamente abstraídos do texto constitucional, como o princípio da proporcionalidade, cuja origem e relevância são assim detalhadas por Ingo Sarlet:

Embora não se pretenda sobrevalorizar a identificação de um fundamento constitucional para os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade no ordenamento jurídico brasileiro, em termos gerais, é possível reconduzir ambos os princípios a um ou mais dispositivos constitucionais. Assim, de acordo com a vertente germânica, o ponto de referência é o princípio do Estado de Direito (art. 1º, CF), notadamente naquilo que veda o arbítrio, o excesso de poder, entre outros desdobramentos. Já para quem segue a orientação do direito norte-americano, a proporcionalidade guarda relação com o art. 5º, inciso LIV, da Constituição Federal, no que assegura um devido processo legal substantivo. No plano da legislação infraconstitucional, por sua vez, os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade foram positivados em vários momentos, destacando-se o art. 2º da Lei no 9.784/99, que regulamenta o processo administrativo no âmbito da Administração Federal direta e indireta. É bom frisar, contudo, que independentemente de sua expressa previsão em textos constitucionais ou legais, o que importa é a constatação, amplamente difundida, de que a aplicabilidade dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade não está excluída de qualquer matéria jurídica (SARLET, 2010, p. 405)

Resultado da construção doutrinária e jurisprudencial desenvolvidas na Alemanha, especialmente do Tribunal Constitucional Federal Alemão, o princípio da proporcionalidade em sua tríplice dimensão de adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito, demonstra-se de grande importância para o ordenamento jurídico brasileiro posto que servirá de instrumento para a manutenção de duas funções essenciais à ordem jurídica: a de vedação ao arbítrio estatal e a de concretização prática dos direitos, interesses e garantias constitucionais.

Como mencionado, a tríplice dimensão do princípio da proporcionalidade - adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito - compõe a sua estrutura e deve ser observada conjunta e permanentemente. Pelo aspecto da adequação impõe-se que o meio adotado para a realização do fim pretendido deve ser apropriado para tanto. O meio, então, deve levar ao fim. Pelo aspecto da necessidade, deve-se questionar se entre os meios disponíveis para a concretização do fim pretendido, aquele escolhido apresenta-se como o mais conveniente. O meio escolhido, portanto, deve ser o que cause menos gravidade aos indivíduos. Pela proporcionalidade em sentido estrito, requer-se que as vantagens que se retira da aplicação da norma sejam superiores à desvantagem acarretada aos indivíduos por sua aplicação. Trata-se, assim, de um exercício de sopesamento.

Vislumbra-se, desta forma, que apenas quando ocorrer uma relação de causalidade é que se poderá aplicar o princípio da proporcionalidade, posto que o mesmo é, essencialmente,

dependente de uma relação meio/fim. Apenas diante deste tipo de relação é que se poderá aferir a proporcionalidade da decisão, ou seja, se o meio adotado foi efetivamente apropriado para ao alcance do fim pretendido.

É neste sentido que o princípio da proporcionalidade se relaciona com os demais princípios inseridos no ordenamento jurídico. Cumpre registrar, por oportuno, a sua distinção do princípio da razoabilidade, apesar de constantemente estarem postos como sinônimos. É efetivamente com o princípio do devido processo legal que o princípio da proporcionalidade relaciona-se de maneira fundamental, uma vez que nele está inserido. Como não possui previsão constitucional explícita, avulta-se a necessidade de localizá-lo no texto da Constituição, resultando na conclusão de que sua morada é verdadeiramente no princípio do devido processo legal em seu sentido material.

Portanto, constata-se que é exatamente nesta linha que se desenvolve o princípio da proporcionalidade no ordenamento jurídico brasileiro, servindo de equilíbrio para a prepotência dos atos estatais e de concretização dos direitos individuais constitucionalmente previstos.

No Direito Tributário – ramo do Direito cujo aspecto mais relevante é a participação de todos os membros da sociedade no custeio das despesas com fim à satisfação das necessidades públicas – é que o princípio da proporcionalidade se apresenta como mecanismo primordial de limite desta imposição. Assim é que o princípio da capacidade contributiva – previsto no artigo 145, §1º da Constituição – encontra na proporcionalidade a sua mais perfeita garantia, mormente na tarefa de equilibrar e resolver o conflito entre aquele princípio e o da livre iniciativa (consubstanciado na liberdade de planejamento econômico). Ademais, se a capacidade contributiva impõe que todos os tributos “serão graduados”, clarividente neste dispositivo a presença da proporcionalidade como parâmetro.

Também em relação ao princípio da vedação ao confisco o princípio da proporcionalidade possui notável relevância. Neste sentido cabe à proporcionalidade a manutenção do chamado “mínimo vital”, resguardando a mínima quantidade de riqueza indispensável à sustentação do indivíduo e de sua família. Relaciona-se teleologicamente, assim, como se pode perceber, com o princípio da dignidade da pessoa humana, previsto no artigo 1º, III da Carta Cidadã. Ademais, à proporcionalidade compete o papel de também preservar o princípio da propriedade privada, preceito também de natureza constitucional.

Feitas estas considerações, sedimentadas pela demonstração da jurisprudência hodierna do Supremo Tribunal Federal, ratifica-se a positividade e a relevância do princípio

da proporcionalidade no ordenamento jurídico brasileiro, especialmente no tocante às limitações constitucionais ao poder de tributar.

REFERÊNCIAS:

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

ARISTÓTELES. **Obra Jurídica**. São Paulo: Ícone Editora, 1997.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição**. São Paulo: Saraiva, 1996.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1991.

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

CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2003.

GUERRA FILHO, Willis Santiago. **Introdução ao Direito Processual Constitucional**. Porto Alegre: Síntese, 1999.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito e MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. O razoável e o proporcional em Matéria Tributária. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.) **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. 8. vol. São Paulo: Dialética, 2004. p. 174-204.

MENDES, Gilmar Ferreira. O Princípio da Proporcionalidade na Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. **Repertório de Jurisprudência IOB**. nº 14, p. 361-372, 2000.

SAMPAIO, José Adércio Leite. **Teoria da Constituição e Direitos Fundamentais**. Belo Horizonte: Del Rey, 2013.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010.

SARMENTO, Daniel. **A Ponderação de Interesses na Constituição Federal**. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2003.

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