

## MORALIDADE, RAZOABILIDADE E EFICIÊNCIA NA COBRANÇA DOS TRIBUTOS

Isabela Bonfá de Jesus<sup>1</sup>  
Camila Mosna Tomazella Jacob<sup>2</sup>

**Resumo:** A tributação, por se tratar de medida restritiva de direitos e liberdades, deve ser aplicada de maneira eficiente, buscando exatamente o montante necessário para o custeio das atividades estatais, sem ferir os direitos fundamentais do cidadão. O presente trabalho se prestará a estudar a relação da moralidade tributária e da razoabilidade vinculadas à eficiência tributária no que concerne a cobrança e fiscalização dos tributos. Para tanto, serão analisados o princípio da moralidade administrativa e sua aplicação no Direito Tributário e o princípio da razoabilidade em suas necessárias consequências à interpretação da legislação tributária e vinculação em toda relação que permeia tal sistema.

**Palavras-chave:** Eficiência. Moralidade Tributária. Razoabilidade Tributária. Fiscalização Tributária. Cobrança de Tributos.

**Abstract:** Taxation, as it is a restrictive measure of rights and freedoms, must be applied efficiently, seeking exactly the amount necessary to finance state activities, without harming the fundamental rights of the citizen. This paper will study the relationship between tax morality and reasonableness linked to tax efficiency in what concerns the collection and inspection of taxes. To this end, will be analyzed the principle of administrative morality and its application in Tax Law and the principle of reasonableness in its necessary consequences for the interpretation of tax legislation and in every relationship that permeates such a system.

**Key-words:** Efficiency. Tax Morality. Tax Reasonability. Tax Inspection. Tax Collection.

**SUMÁRIO:** Introdução; 1. Moralidade tributária; 1.1. O princípio da moralidade administrativa; 1.2. O princípio da moralidade tributária; 2. Razoabilidade no Direito Tributário; 2.1. O princípio da razoabilidade; 2.2. O princípio da proporcionalidade; 3. Eficiência administrativa na cobrança e fiscalização de tributos; 3.1. A eficiência em matéria tributária; 3.2. A medida de eficiência utilizada pelos entes fazendários 3.3. Alteração na dinâmica da relação contribuinte *versus* fisco; Comentários finais; Bibliografia.

---

<sup>1</sup> Doutora (2012) e Mestre (2007) em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - PUC/SP. Atualmente é Vice-Coordenadora da Pós-Graduação Stricto Sensu (Mestrado/Doutorado) do Núcleo de Direito Constitucional e Processual Tributário da PUC/SP, Professora de Direito Tributário e Processo Tributário da graduação e pós-graduação do Mestrado e Doutorado da PUC/SP, Ex-Juíza Contribuinte do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo (TIT/SP) por 6 anos, Membro efetivo da Comissão da OAB de Direito Tributário, Ex-Membro efetivo da Comissão da OAB de Contencioso Administrativo Tributário. Economista pela FAAP. E-mail: isabelabonfa@hotmail.com

<sup>2</sup> Advogada e Contadora. Mestre em Direito Processual e Constitucional Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (2021). Pós-graduada em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas (2015). Graduação em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (2012) e graduação em Ciências Contábeis pela Pontifícia Universidade Católica de Campinas (2018). E-mail: camilamtomazella@gmail.com

## INTRODUÇÃO

Há uma máxima clássica da ciência jurídica que diz que “não há direito sem o remédio jurídico correspondente”.

Isso significa dizer que o direito dos indivíduos somente será pleno quando houver medidas de reparação de injustiças. Admite-se, ainda, que o direito terá um custo alto, vez que o custo do remédio também é alto<sup>3</sup>.

Partindo-se de tal pressuposto, torna-se muito clara a ideia de que para garantia dos direitos fundamentais defendidos em nosso Texto Constitucional, há obrigatoriamente a necessidade de seu financiamento.

É nesse sentido que está inserida a tributação, utilizada como o principal mecanismo de custeio do Estado, conforme relembra TIPKE<sup>4</sup>:

O Estado, fundado na utilização privada da propriedade está destinado a suprir a demanda financeira necessária para preencher suas tarefas principalmente mediante impostos. “Sem impostos e contribuições não há como construir um Estado”, nem o Estado de Direito, nem muito menos algum Estado Social.

A tributação, por se tratar de medida restritiva de direitos e liberdades, deve ser aplicada de maneira eficiente – correspondendo exatamente ao montante necessário para o custeio de tais atividades, sem ferir os direitos fundamentais dos cidadãos.

Conforme se verá a seguir, pouco se tem estudado sobre a relação da moralidade tributária e da razoabilidade vinculadas à eficiência tributária. E provavelmente isso ocorre por sempre vincularem a ideia de eficiência à altos índices de arrecadação.

O presente estudo tentará prestar atenção à referida lacuna, analisando o princípio da moralidade administrativa e sua aplicação no Direito Tributário, o princípio da razoabilidade em suas necessárias consequências à interpretação da legislação tributária e vinculação em toda relação que permeia tal sistema.

## 1. MORALIDADE TRIBUTÁRIA

---

<sup>3</sup> HOLMES, Stephen. O Custo dos Direitos: Por que a liberdade depende dos impostos. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2019, p. 31.

<sup>4</sup> TIPKE, Klaus. Moral tributária do estado e dos contribuintes; tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor. 2012, p. 13.

## 1.1 O PRINCÍPIO DA MORALIDADE ADMINISTRATIVA

O princípio da moralidade é regulamentado pelo *caput* do artigo 37 da Constituição Federal:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (...)

Da leitura atenta do referido artigo é possível verificar a vinculação da atuação estatal aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. Tratam-se dos princípios constitucionais que devem reger a administração pública.

É importante observar que ao indicar tais princípios, o legislador constitucional teve a intenção de demonstrar que os princípios deverão guiar a administração pública em suas relações com seus administrados, com os seus próprios integrantes e no gerenciamento da *res publica*<sup>5</sup>. A vinculação de tais princípios se faz, portanto, em todos os atos da administração pública.

Analisando de forma mais íntima o princípio da moralidade administrativa, socorremos dos ensinamentos de MELLO<sup>6</sup>, que o conceitua como sendo a obrigatoriedade que a administração pública e seus agentes têm de atuar em conformidade com princípios éticos.

Ainda sobre o tema, são relevantes as conclusões de MARTINS<sup>7</sup>, no seguinte sentido:

O princípio da moralidade administrativa é o mais relevante princípio da administração. (...) é princípio essencial. O mais relevante, aquele que se destaca de forma absoluta. Que torna a administração confiável perante a sociedade e que faz do administrador público um ser diferenciado. Quem presta concurso para servir ao povo, sabe de antemão que sua probidade deverá ser absoluta, pois seu exemplo é fundamental para que as instituições sejam estáveis. Por essa razão, houve por bem o constituinte tornar o princípio da moralidade o mais relevante do concerto daqueles que perfilam a administração pública, não havendo setor desta, direta ou indireta, que não deva ser por ele revestido.

Nota-se que o princípio da moralidade administrativa se torna ainda mais relevante vez que a estabilidade das instituições está vinculada a ele. E ele age de tal maneira, conforme

---

<sup>5</sup> CUNHA, Marcus Vinicius Ribeiro, Princípio da moralidade administrativa: por uma definição de parâmetros hermenêuticos sensíveis ao pluralismo e à segurança jurídica. Belo Horizonte: Del Rey, 2017, p. 74.

<sup>6</sup> MELLO, Celso Antonio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 122.

<sup>7</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. O princípio da moralidade no Direito Tributário. In MARTINS, Ives Gandra da Silva [coord.]. O princípio da moralidade no Direito Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1996, p. 17-20.

ensinamentos de SUNDFELD<sup>8</sup>, pois interdita comportamentos estatais que, apesar de hipoteticamente legítimos em decorrência da flexibilidade da norma jurídica, contrariem padrões éticos vigentes na sociedade.

O princípio da moralidade da administração pública servirá como pressuposto de validade de todo ato da administração pública<sup>9</sup>. É possível, portanto, defini-lo como sendo a obrigatoriedade que a administração tem de agir de acordo não apenas com aquilo que está estabelecido na legislação vigente, mas também de acordo com padrões éticos de conduta. Deve reger-se por padrões vinculados à moral.

É importante observar, entretanto, que ao tratarmos de moral, estamos tratando da moral “juridicizada”. Explica CUNHA<sup>10</sup> que o princípio em estudo não possui como fonte referencial de conteúdo o sistema da moral (valores universais, setoriais ou meramente individuais), mas sim está vinculado ao sistema judiciário:

Assim, o princípio jurídico da moralidade não deve ser confundido com a moralidade comum, já que enquanto a última preocupa-se com a distinção entre o bem e o mal, o primeiro é composto não somente por correção de atitudes, mas também por regras de boa administração, pela ideia de função administrativa, interesse do povo, do bem comum, ou seja, “moralidade administrativa está ligada ao conceito de bom administrador<sup>11</sup>”.

A moralidade estaria vinculada a ideia de uma boa função administrativa, não necessariamente vinculada à ideia de moral tradicionalmente utilizada pela sociedade. Nessa mesma linha, BORGES<sup>12</sup> ressalta que a moralidade tributária não está vinculada a um conceito ético puro, mas conceito jurídico que apropriou a conduta moral da administração como exigência constitucional. E complementa:

(...) erigindo-a em princípio norteador da função administrativa. A relação entre a moralidade e a boa-fé, na ação administrativa, é um inter-relacionamento de continente (a moralidade) e conteúdo (a boa-fé) na conduta da Administração.

---

<sup>8</sup> SUNDFELD, Carlos Ari. Fundamentos de Direito Público. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 251.

<sup>9</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 83-84.

<sup>10</sup> Cf. item 3, p. 100.

<sup>11</sup> MARINELA, Fernanda. Direito Administrativo, p. 39. Cit. Em CUNHA, Marcus Vinicius Ribeiro, Princípio da moralidade administrativa: por uma definição de parâmetros hermenêuticos sensíveis ao pluralismo e à segurança jurídica. Belo Horizonte: Del Rey, 2017, p. 100.

<sup>12</sup> BORGES, José Souto Maior. Relações entre tributos e direitos fundamentais, in FISCHER, Octávio Campos [coord.]. Tributos e Direitos Fundamentais. São Paulo: Dialética, 2004, p. 225.

E, analisando o sistema jurídico, verifica-se que a administração pública deve vincular sua atuação àquilo que é melhor e mais útil para o atingimento do interesse público<sup>13</sup>.

Nesse sentido, importante adendo se faz necessário. É comum encontrar julgados no sentido de vincular determinada decisão em face do interesse público. Contudo, na maioria das vezes, é realizada confusão pelos julgadores pátrios e administração pública com o que é interesse público.

Ao analisar o sentido expresso em tais julgamentos vemos que o interesse público é utilizado como sinônimo de interesse da administração pública. O que, na verdade, trata-se de erro que desfigura o estabelecido em nosso texto constitucional.

Quando o legislador – seja ele constitucional ou infraconstitucional – versou sobre interesse público tinha a intenção de que ele fosse aplicado no sentido de interesse da *res publica* (na tradução literal: coisa do povo, coisa pública). É interesse público que a lide ou determinada operação seja discutida, analisada e concluída levando-se em consideração os princípios fundamentais estabelecidos em nossa Carta Magna. Isso significa dizer que em alguns casos isso pode levar à um custo maior ao Estado – quando, de fato, ele estiver errado – ou, ainda, que poderá ir contra o “interesse da administração pública” – que, ressaltamos, pode ser diferente do interesse público.

É interesse público que seja mantida a segurança e confiança que o cidadão tem perante o Estado. Essa confiança e segurança é abalada todas as vezes que decisões são publicadas no sentido de que o interesse público implica na resolução menos custosa para o Estado ou, ainda, na resolução que defende os interesses do Estado, em contradição com os interesses dos cidadãos.

Tal interpretação atinge frontalmente o que estabelece o princípio da moralidade administrativa. E, ainda, não é prematuro afirmar que há desvirtuamento do real interesse público. A administração pública em sua totalidade deve compreender que o interesse público está ligado ao interesse da *res publica*, inclusive naqueles momentos que tal interesse vai em sentido oposto do que a administração pública pretendia como sujeito da relação “Estado *versus* cidadão”.

Realizado importante adendo, cabe definir a moralidade administrativa como sendo aquele conjunto de regras de conduta da administração que, em determinado ordenamento

---

<sup>13</sup>BESTER, Gisela Maria. Cadernos de Direito Constitucional – Parte II: Direito Positivo Constitucional. Porto Alegre: Síntese, 1999, p. 19.

jurídico, são consideradas *standards* comportamentais que a sociedade deseja e espera<sup>14</sup>, dentro de um tempo e espaço que é aplicado, adaptando-se à época e à cultura de cada sociedade e seu ordenamento jurídico, protegendo o real interesse público.

## **I.2. O PRINCÍPIO DA MORALIDADE TRIBUTÁRIA**

Realizada delimitação do que é o princípio da moralidade, cabe sua análise em face de nosso sistema tributário. Quando se analisa o princípio da moralidade administrativa na cena tributária verifica-se que ele foi pouco estudado pelos cientistas jurídicos. Descreve COSTA<sup>15</sup>, lembrando ensinamos de MARÇAL JUSTEN FILHO, que isso tem ocorrido por duas principais razões:

A primeira revelada no fato de que o princípio da moralidade pública está mais intimamente ligado ao exercício de competências discricionárias, enquanto a tributação, diversamente, esteia-se em atividades administrativas vinculadas. Já a segunda consiste na circunstância de que a ciência do Direito Tributário centra sua atenção no momento legislativo do fenômeno tributário, não atentando para as atividades de arrecadação e fiscalização, por considera-las assujeitadas ao direito administrativo.

Embora pouco estudado, impossível negar sua importância e relevância nos dias atuais.

O jurista alemão TIPKE<sup>16</sup>, pioneiro nesse estudo, descreve já no início de sua obra em homenagem a moral tributária que tal instituto pode ser definido com a utilização de alguns sinônimos, como é o caso da ética tributária.

Ainda rememorando os ensinamentos de TIPKE<sup>17</sup>, ele lembra o que defendem a União de Contribuintes e Consultores Fiscais da Alemanha, no que concerne a moral tributária. Descreve que a moral tributária deficiente é reflexo da deficiente moral fiscal do Estado, pois um fenômeno implica no outro. O renomado jurista alemão acastela que tudo quanto possível deve ocorrer com justiça. Ademais, que a tributação deve atuar como instrumento para a justiça distributiva. É também nesse sentido que a moralidade encontra acolhimento no Direito Tributário.

É possível identificar que a moralidade tributária deverá igualmente estar presente nos atos do contribuinte. Vale dizer, ela norteará todos os sujeitos envolvidos na relação tributária

---

<sup>14</sup> FIGUEIREDO, Lúcia Valle. Curso de Direito Administrativo. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 49.

<sup>15</sup> COSTA, Regina Helena. Praticabilidade e Justiça Tributária. São Paulo: Malheiros Editores.2007, p. 151

<sup>16</sup> Cf. item 2, p. 7.

<sup>17</sup> Cf. item 14.

– embora sua aplicabilidade seja mais latente para o ente público, em face, inclusive, de dispositivo legal que assim o vincula.

Ainda, é plausível inferir que ela está intimamente vinculada ao princípio da boa-fé. Nesse sentido, CARRAZZA<sup>18</sup> explica que:

Irradia efeitos tanto sobre o fisco quanto sobre o contribuinte, exigindo que ambos respeitem as conveniências e interesses do outros e não incorram em contradição com a sua própria conduta, na qual confia a outra parte. (...) O princípio da moralidade, ao mesmo tempo em que impede que o Estado adote comportamentos desleais em relação às pessoas (física ou jurídicas), confere a estas últimas a certeza e a confiança de que não terão, de nenhum modo, frustradas suas expectativas.

Nota-se, portanto, a vinculação da moralidade em toda a relação tributária. Ademais, a definição dada pelo autor é ainda mais interessante vez que traz a aplicabilidade da moralidade tributária em dois momentos distintos: no impedimento do Estado em adotar comportamentos desleais e na expectativa do contribuinte de que será cumprido aquilo que está na legislação.

Nesse mesmo sentido, COSTA<sup>19</sup> descreve que existem dois planos distintos de aplicação do referido princípio no plano tributário:

(...) no legislativo, orientando o legislador na busca de uma atividade tributária equilibrada e justa; e no administrativo, sempre reportando ao primeiro, norteando os agentes públicos para que procedam de modo ético no exercício de suas atribuições.

A distinção de aplicação da moralidade tributária em diversas searas é importante vez que – conforme já descrito anteriormente – ela deverá estar presente em todos os momentos da relação tributária estabelecida entre administração pública e contribuinte.

Sua aplicação somente será plena quando o contribuinte tiver a confiança de que a legislação tributária foi criada de forma eficiente, sua fiscalização será realizada nos estritos termos da legislação vigente e que, caso isso não ocorra, ele poderá se socorrer do Poder Judiciário para reaver aquilo que não foi recolhido de forma correta ou pagar aquilo que considerada como devido.

A moralidade tributária torna-se, portanto, uma garantia para o contribuinte que a relação tributária que está inserido não o surpreenderá e respeitará os limites legais.

---

<sup>18</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário – 32. Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2019, p. 362.

<sup>19</sup> Cf. item 13, p. 152.

Para TIPKE<sup>20</sup>, a administração pública atua em respeito à moralidade tributária, quando tem como missão fixar e arrecadar os tributos de forma uniforme, segundo o que determina as leis. E também deve-se assegurar que os tributos não serão pagos a menor ou injustamente.

Não haveria, portanto, o ímpeto de se arrecadar mais tributos quanto possível. A maximização de melhores resultados fiscais não poderia ser um estímulo, nem medida de rendimento do funcionário responsável pela fiscalização tributária.

As leis tributárias seriam harmonizadas com a Constituição e seus preceitos. E, o agente fiscal deveria ser visto como um guardião do Direito Tributário.

Nesse sentido, MARTINS<sup>21</sup> expressa que:

A moralidade é aquela que se vincula não só à obediência estrita da lei que deve ser aplicada, mas também à preocupação de não gerar problemas de nenhuma espécie ao administrado, podendo, inclusive, ser responsabilizado o servidor, civilmente, nos termos do artigo 37, §1º da lei suprema, se não agir eticamente.

Tal concepção, em matéria tributária, leva evidentemente a uma atuação do Fisco em orientar o contribuinte, mais do que perseguir-lo, de exigir os tributos devidos de forma não vexatória, de devolver sem procrastinações as quantias que a título de tributo arrecadou indevidamente, a gerar leis que não sejam confiscatórias, nem políticas tributárias desarrazoadas, assim como não provocar publicidade indevida sobre a vida dos pagadores de tributos, visto que, de rigor, são servidores sustentados pelos contribuintes, a quem devem servir. (...)

A defesa do erário não pode ser ilegal, nem a fiscalização arbitrária. A função ética do agente fiscal é, de início, orientar, apenando tão-somente aqueles contribuintes que agirem de má-fé e ofertando oportunidade para a correção dos contribuintes de boa-fé, sempre que leis dúbias gerarem mais problemas que soluções.

O jurista foi preciso em suas colocações. A moralidade tributária implica que a conduta dos agentes públicos seja voltada para orientação, ao invés de autuação. Considerando à atual situação da relação fisco *versus* contribuinte, entretanto, é muito claro perceber que isso não ocorre. Não há confiança inserida em tal relação, o que causa efeito diverso daquele pretendido pela autoridade fiscal – evitar a evasão fiscal.

A moralidade tributária também tem aplicação quando estamos tratando dos atos realizados pelos contribuintes. Os contribuintes devem compreender seu papel de cidadão fiscal e visualizar que seus recolhimentos aos cofres públicos em forma de tributos são destinados à manutenção do bem comum e que ele – contribuinte – é o principal interessado que tal máquina funcione corretamente.

---

<sup>20</sup> Cf. item 2, p. 13-155.

<sup>21</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. O princípio da moralidade no direito tributário. *In* Revista de Direito Administrativo. Rio de Janeiro: FGV, 1996, p. 352-355.



Mas para que isso ocorra o contribuinte deve ter certeza que a administração pública irá atuar de maneira a respeitar a moralidade tributária, reestabelecendo a confiança na referida relação.

Ao tratar sobre a conexão entre a moral tributária do Estado e do contribuinte, TIPKE<sup>22</sup> descreve que não se trata de relacionar uma moral impositiva incorreta do Estado permitindo e justificando uma moral incorreta do contribuinte – o que concordamos.

O jurista alemão, embora afirme que não há prova cabal de conexão fática que demonstre que a atitude do fisco influencia na atitude do contribuinte, defende que tudo leva a crer que há uma conexão. E acrescenta:

Um legislador, que não representa nenhuma moral impositiva inteligente, cujas leis tributária como um todo estão muito longe de um código eticamente modular, dificilmente pode construir nos contribuintes inibições moral-tributárias [steuermoralische Hemmungen aufbauen]; ao contrário, ele suprime sua consciência comunitária. Os cidadãos contemporâneos não são nenhuns devotos do Estado, estúpidos crentes na autoridade [obligkeitsglaubigen Trottel], que mesmo a leis que eles considerem injustas obedeçam com sacrifício.

De fato, quando o contribuinte não encontra na administração pública atos que estejam pautados na moralidade tributária – embora, novamente, um erro não justifique o outro – pouco se sentirá atraído em agir conforme a sua parte da moralidade tributária apregoa. E, assim agindo, o fará enraizado no sentimento de injustiça.

A moralidade tributária, portanto, além de modulador dos atos da administração pública – que deverá ser observada trazendo além da estrita obediência às leis, o prestígio aos valores da probidade, lealdade, boa-fé e justiça – traz, ainda, importante efeito colateral no estabelecimento da relação tributária: a moralidade tributária dos contribuintes.

## **2. RAZOABILIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO**

### **2.1 O PRINCÍPIO DA RAZOABILIDADE**

Os dicionários tradicionais definem que razoável é tudo aquilo que é logicamente plausível, racional. É aquilo que é racional. JESUS<sup>23</sup> [et al] descreve que é aquilo que é justo

---

<sup>22</sup> Cf. item 2, p. 111-116.

<sup>23</sup> JESUS, Isabela Bonfá de. Manual de direito e processo tributário. JESUS, Fernando Bonfá. JESUS, Ricardo Bonfá. 4 ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017, p.52.

e compreensível por se basear em razões sólidas; não excessivo; moderado; o que é bom, mas não excelente (proibição do excesso).

Trazendo essas importantes definições ainda mais para o campo jurídico, HART<sup>24</sup> descreve a razoabilidade como sendo uma virtude judicial que representa um elemento moral da interpretação jurídica e revela a preocupação do aplicador do direito em produzir uma aceitação razoável da decisão.

Muito se discute qual seria a origem da ideia da razoabilidade, mas alguns doutrinadores sustentam que ela surgiu vinculada ao Direito Inglês. Ela estaria relacionada ao *due process of law*, documento que vinculava os direitos feudais contra o Rei à época.

No Direito Brasileiro, embora alguns autores entendam que esse princípio não está expressamente descrito em nosso Texto Constitucional – que ele estaria apenas implicitamente previsto – é certo que o artigo 5º, LIV, da Constituição Federal traz vinculação à razoabilidade ao dispor sobre o devido processo legal:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...) LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;

Da leitura do referido dispositivo é possível verificar que a razoabilidade tem sede na certeza de que as decisões privativas de bens e direitos serão tomadas após amplo processo legal que buscará solução em harmonia com os preceitos estabelecidos.

Como bem relembra COSTA<sup>25</sup>, a razoabilidade preconiza o equilíbrio, a ponderação e a harmonia entre os diversos interesses amparados pela Constituição.

A razoabilidade surge para afastar soluções que, embora fundadas na razão, sejam incompatíveis com o espírito do sistema<sup>26</sup>. O princípio da razoabilidade age, portanto, para que se busque sempre uma solução que seja razoável.

Assevera PONTES<sup>27</sup> que a exigência de que se pratique atos, fatos e comportamentos aceitáveis vai além do devido processo legal, vez que constitui uma exigência autonomamente assegurada pela ordem constitucional brasileira. Seguindo nesse mesmo sentido, leciona

---

<sup>24</sup> HART, Herbert L. Conceito de Direito. Trad. A. Ribeiro Mendes. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2007, p. 137-149.

<sup>25</sup> Cf. item 13. p. 126.

<sup>26</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. Curso de Direito Administrativo. 8 ed. rev. ampl. e atual. Belo Horizonte: Fórum, 2012, Kindle eBook, pos. 4590.

<sup>27</sup> PONTES, Helenilson Cunha. O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário, São Paulo: Dialética. 2000, p. 83.

BARROSO<sup>28</sup> que o princípio da razoabilidade está destinado a controlar a discricionariedade legislativa e administrativa.

De fato, o princípio da razoabilidade é tão essencial que tem guarita em toda a atuação da atividade pública. É esse o teor da Lei nº 9.784/1999, em seu artigo 2º, que assim dispõe:

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

I - atuação conforme a lei e o Direito;

II - atendimento a fins de interesse geral, vedada a renúncia total ou parcial de poderes ou competências, salvo autorização em lei;

III - objetividade no atendimento do interesse público, vedada a promoção pessoal de agentes ou autoridades;

IV - atuação segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé;

V - divulgação oficial dos atos administrativos, ressalvadas as hipóteses de sigilo previstas na Constituição;

VI - adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público;

VII - indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão;

VIII - observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados;

IX - adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados;

X - garantia dos direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos, nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio;

XI - proibição de cobrança de despesas processuais, ressalvadas as previstas em lei;

XII - impulsão, de ofício, do processo administrativo, sem prejuízo da atuação dos interessados;

XIII - interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação.

Considerando que o princípio da razoabilidade deverá ser aplicado como espécie de técnica de interpretação, não há que se falar em sua aplicação apenas no devido processo legal.

Adverte-se que não é possível tratar da aplicação da legislação, sem que o princípio da razoabilidade esteja presente. Ainda, trazendo o princípio de forma mais íntima ao sistema tributário, não há que se falar em fiscalização sem que a razoabilidade seja aplicada.

Ele busca afastar o arbítrio do poder público contra o cidadão. E ainda, é através do princípio da razoabilidade que se tem guarita o princípio da igualdade, permitindo o tratamento

---

<sup>28</sup> BARROSO, Luis Roberto. Razoabilidade e isonomia no Direito Brasileiro. Temas de Direito Constitucional. 2. Ed. Rio de Janeiro: Renovar. 2006, p. 155.

desigual para que se encontre o equilíbrio almejado em nosso Texto Constitucional. Nota-se, portanto, seu papel apaziguador para o atingimento de soluções.

No âmbito do Direito Tributário, seu papel é ainda mais notório. Ao vincular a sua aplicação nesse sistema, busca-se que os direitos dos contribuintes sejam respeitados. Isso significa dizer que se espera que a atuação do ente fazendário não ultrapasse limites considerados como razoáveis, seja interpretando a legislação e atuando em fiscalizações, seja aplicando penalidades pecuniárias e estabelecendo seus critérios ou, ainda, constituindo quais serão as obrigações acessórias preenchidas pelos contribuintes.

Por se estar tratando do que é considerado como razoável, é importante observar que não há modelos prontos. Conforme descreve HORVATH<sup>29</sup>:

O conceito de razoabilidade da tributação, visto como critério de aferição da carga tributária, deve ser estabelecido em cada caso concreto, ditado pelas condições de tempo e de lugar, e os fins econômicos e sociais de cada tributo.

A análise caso a caso permitirá que as características que fazem daquele contribuinte único sejam respeitadas. E, ainda, que as condições que ele está inserido também sejam levadas em consideração.

A razoabilidade serve como mecanismo de impedimento do confisco. Não há que se falar em tributação justa quando essa tem efeito de confisco no patrimônio do contribuinte.

Também é possível verificar a aplicação da razoabilidade em concomitância com a capacidade contributiva. O princípio da capacidade contributiva tem, dentre suas finalidades, a concretização dos direitos fundamentais e de distribuição de riqueza, na medida que aqueles que tem maior riqueza deverão contribuir mais do que aqueles que não tem condições para tanto. Sua aplicação, portanto, está em consonância com o que disciplina o princípio da razoabilidade. Vale dizer, trata-se de mecanismo de diminuição das desigualdades.

O princípio da razoabilidade será, portanto, instrumento de controle dos atos praticados pela administração pública. Ela deverá ser, ainda, instrumento de direcionamento para nortear a atuação estatal em busca do equilíbrio – daquilo que é justo e compreensível – considerando o espaço e tempo que é aplicado, nas opções efetuadas pelo administrador público para o atingimento dos preceitos estabelecidos na Constituição Federal.

---

<sup>29</sup> HORVATH. Estevão. O princípio do não-confisco no direito tributário. São Paulo: Dialética, 2002, p. 60.

## 2.2 O PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE

Poucos são aqueles que conseguem falar de forma apropriada da razoabilidade sem dar a devida atenção à proporcionalidade. Não nos apegaremos à vaidade de tentar tal intento. Embora alguns autores<sup>30</sup> tratem tais princípios como sinônimos e são, inclusive, acompanhados em algumas decisões judiciais nesse sentido, tratam-se de dois institutos diferentes.

O princípio da proporcionalidade tem como finalidade equilibrar os direitos individuais e fundamentais com os anseios da sociedade. Trata-se de instrumento fundamental e indispensável para a existência do sistema jurídico e a preservação dos valores fundamentais<sup>31</sup>.

Ele deve ser utilizado de maneira a balancear situações onde determinada norma possa se contrapor com outra norma de igual hierarquia.

Para que haja, contudo, satisfação na aplicação de uma medida, prescreve KOHL<sup>32</sup> que a análise deve ser realizada em três estágios:

- (1) A medida deve ser apropriada para o atingimento do objetivo (elemento de idoneidade ou adequação);
- (2) a medida deve ser necessária, no sentido de que nenhuma outra medida disponível será menos restritiva (elemento de necessidade) e;
- (3) as restrições produzidas pela medida não devem ser desproporcionadas aos objetivos buscados (elemento de proporcionalidade *stricto sensu*).

A aplicação dos três estágios, no entanto, não se faz obrigatória. É o que assevera SILVA<sup>33</sup>, ao versar que os estágios se relacionam de forma subsidiária entre si:

Dessa forma, a apreciação da necessidade só é exigível se o caso já não tiver sido resolvido com a análise da adequação, enquanto que o exame da proporcionalidade em sentido estrito só é imprescindível se o problema já não tiver sido solucionado com a análise da adequação e da necessidade.

Assim, uma vez que nosso texto constitucional – em alguns casos – estabelece mesma hierarquia para determinados institutos, a proporcionalidade deverá ser utilizada para harmoniza-los de maneira a não reputar um deles como inválido. Trata-se de instrumento harmônico que auxiliará a hermenêutica.

---

<sup>30</sup> Entre os autores que defendem que se tratam de sinônimos podemos citar Suzana de Toledo Barros, Fábio Correa Souza de Oliveira e Luis Roberto Barroso.

<sup>31</sup> Cf. item 21.

<sup>32</sup> KOHL, Michael. Constitutional Limits to Anticompetitive Regulation: the Principle of Proportionality. In AMATO, Laudati (ed). *The Anticompetitive Impact of Regulation*, p. 419-441.

<sup>33</sup> SILVA, Ana Paula Caldin da. *Aplicação dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade na jurisprudência tributária brasileira*. Dissertação de Mestrado apresentada na Universidade Presbiteriana Mackenzie. São Paulo, 2010, p. 18.

Realizada a classificação da proporcionalidade, cabe destacar quais seriam as diferenças existentes entre ela e a razoabilidade – considerando o posicionamento daqueles autores que defendem tal segregação.

Nesse sentido, ÁVILA<sup>34</sup> defende que enquanto a proporcionalidade pressupõe relação de causalidade no ato interpretado, a razoabilidade operaria como um balizamento entre os critérios e medidas adotados no ato interpretado:

Com efeito, o postulado da proporcionalidade pressupõe a relação de causalidade entre o efeito de uma ação (meio) e a promoção de um estado de coisas (fim). Adotando-se o meio, promove-se o fim: o meio leva ao fim. Já na utilização da razoabilidade como exigência de congruência entre o critério de diferenciação escolhido e a medida adotada há uma relação entre uma qualidade e uma medida adotada: uma qualidade não leva à medida, mas é critério intrínseco a ela.

Ainda na tentativa de diferenciar tais institutos, muitos juristas utilizam definições positivas e negativas para diferencia-los. É o caso de GUERRA FILHO<sup>35</sup>:

São diversos os dois princípios na origem e em sua destinação; enquanto o da razoabilidade teria uma função negativa (não ultrapassar os limites do juridicamente aceitável), o da proporcionalidade seria assinalado por uma função positiva (demarcar aqueles limites, indicando como nos mantermos dentro deles).

Concordando com tal entendimento, LOBO<sup>36</sup> explica que razoabilidade deve ser entendida como uma medida negativa (no sentido de deixar de), já a proporcionalidade é uma medida positiva.

De fato, a diferenciação entre proporcionalidade e razoabilidade ainda não é unânime. Enquanto alguns autores tratam tais institutos como sinônimos e outros como diferentes, há quem defenda que a proporcionalidade seria um dos aspectos contidos no princípio da razoabilidade<sup>37</sup>.

A razoabilidade seria utilizada como mecanismo para afastar interpretações que, embora possam ser fundamentadas na legislação, não seriam compatíveis com os preceitos esperados do sistema jurídico como um todo.

---

<sup>34</sup> ÁVILA, Humberto. Teoria dos princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos. São Paulo: Ed. Malheiros, 2003, p. 102-103.

<sup>35</sup> GUERRA FILHO, Willis Santiago. Processo Constitucional e Direitos Fundamentais. 5 ed. São Paulo: RCS, 2007, p. 73.

<sup>36</sup> LOBO, Rogério Leite. Os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade e o direito tributário. Revista Direito Administrativo 239. Rio de Janeiro, 2005, p. 244.

<sup>37</sup> Sobre o tema, sugerimos a leitura de BANDEIRA DE MELO, Celso Antônio. Curso de Direito Administrativo, 12 ed. São Paulo: Malheiros. 2000, p. 81 e DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo, 12 ed. São Paulo: Atlas. 2000, p. 80-82.

Já a proporcionalidade, por sua vez, seria a harmonização entre dois preceitos que poderiam competir hierarquicamente, mas que não devem – desconsiderando a possibilidade de um desses institutos invalidar o outro hierarquicamente igual, havendo, portanto, distinção entre eles, mas não impedindo que um esteja contido noutro.

### **3. EFICIÊNCIA ADMINISTRATIVA NA COBRANÇA E FISCALIZAÇÃO DE TRIBUTOS**

#### **3.1 A EFICIÊNCIA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA**

O princípio da eficiência da administração pública está regulamentado pelo já mencionado artigo 37 da Constituição Federal.

É pressuposto da administração pública que ela seja eficiente em sua ampla gama de atuação.

Descreve MARTINS<sup>38</sup> que o princípio da eficiência pode ser definido como:

(...) a obrigação da Administração Pública de utilizar os recursos públicos do Estado com a maior pertinência e adequação possível em prol da sociedade. A ineficiência do político deve ser punida com a não reeleição e a do burocrata, com processo administrativo, por desídia ou desvio de finalidade.

No que concerne ao Direito Tributário, complementa o autor dizendo que a eficiência tributária deve ser sempre examinada sob três aspectos principais: a capacidade dispenditiva do Estado, a justiça da tributação e geração de desenvolvimento econômico social e ao justo combate à sonegação.

De fato, a atuação estatal somente pode ser considerada efetiva e eficiente quando os tributos são utilizados de forma correta e em prol da manutenção e garantia dos direitos fundamentais da sociedade e quando há tributação na medida certa – pautando-se pela capacidade contributiva do contribuinte. E, ainda, pode-se vincular a eficiência no combate a sonegação, para que não sejam criadas situações que impactem de forma negativa na arrecadação e gerem condições de descompetitividade entre os indivíduos.

A eficiência tributária poderia ser definida, portanto, como sendo:

(...) a adoção de política tributária com mecanismos e instrumentos legais capazes de gerar desenvolvimento e justiça fiscal, sendo, pois, a arrecadação, mera consequência

---

<sup>38</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. O princípio da eficiência em matéria tributária. Trabalho apresentado no âmbito do XXXI Simpósio Nacional de Direito Tributário. Tomo LVI – nº 312. Braga: Scientia Iuridica. 2007.

natural e necessária, para que, sem ferir a capacidade contributiva, gere serviços públicos à comunidade proporcionais ao nível impositivo<sup>39</sup>.

Da leitura do referido trecho é possível verificar que a eficiência tributária será compreendida sempre como a utilização de mecanismos e instrumentos legais capazes de gerar tributação de maneira proporcional, sem que sejam ofendidos direitos fundamentais do contribuinte.

Nessa linha de raciocínio, entretanto, o tributo deveria ser justo, correspondendo exatamente ao custo necessário para que a máquina estatal desenvolva suas funções, sem que isso prejudique o contribuinte, seja via excessos, arbítrios ou que esses sejam mal geridos.

### **3.2 A MEDIDA DE EFICIÊNCIA UTILIZADA PELOS ENTES FAZENDÁRIOS**

Já foram expostos no presente artigo importantes aspectos da moralidade tributária e da razoabilidade aplicada ao Direito Tributário. Há, contudo, grande dificuldade em relacioná-los com a atuação dos entes administrativos vinculados à cobrança e fiscalização dos tributos.

De fato, não são poucos os exemplos que se observa na mídia da vinculação da eficiência administrativa com o montante arrecadado pela Fazenda Pública.

Isso, entretanto, leva a indagar se tal mentalidade – quanto maior o montante arrecadado aos cofres públicos, maior será a eficiência administrativa – está em acordo com os preceitos estudados previamente?

Considerando a atuação dos entes fazendários, é possível notar que existe pouco interesse da administração pública em criar um relacionamento pautado na moralidade administrativa e na razoabilidade. Exemplo de tal afirmação pode ser encontrado em toda relação tributária. Assim vejamos.

Inicialmente, quando se está tratando de interpretações dúbias, em decorrência de infelicidades geradas pela legislação publicada, é possível afirmar que o Fisco tem como praxe, a publicação de Instruções Normativas com a sua interpretação da legislação, com o interesse de vincular o contribuinte à uma atuação que não necessariamente era o interesse do legislador infraconstitucional à época da publicação ou, ainda, que não era esse o interesse do judiciário quando proferiu determinada decisão.

---

<sup>39</sup> Cf item 34.



É possível verificar tal posicionamento quando se analisa, por exemplo, o caso da exclusão do ICMS na base de cálculo das Contribuições ao PIS e da Cofins. Como é de conhecimento geral, a exclusão do ICMS na base de cálculo de tais contribuições foi decidida quando do julgamento do Tema 69 (RE 574.706), sob a sistemática da repercussão geral, fixando-se a tese de que “o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins”.

Não é o escopo do presente estudo a discussão se tal decisão está ou não correta. Fato é que, enquanto ainda estava pendente de julgamento de qual ICMS a referida decisão versava – se o ICMS efetivamente pago ou se o ICMS destacado na nota fiscal – a Receita Federal, buscando diminuir o “prejuízo ao erário público”<sup>40</sup>, publicou Solução de Consulta Interna Cosit nº 13/2018 manifestando o entendimento de que o ICMS a ser excluído deveria ser aquele efetivamente recolhido pelos contribuintes aos cofres públicos.

Como se apenas isso não fosse suficiente para espantar qualquer prática de moralidade administrativa e razoabilidade na aplicação do Direito, a Receita Federal publicou, ainda, Instrução Normativa nº 1.911/2019 que assim versa no artigo 27, parágrafo único:

Art. 27. (...)

Parágrafo único. Para fins de cumprimento das decisões judiciais transitadas em julgado que versem sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devem ser observados os seguintes procedimentos:

I - o montante a ser excluído da base de cálculo mensal das contribuições é o valor mensal do ICMS a recolher;

II - caso, na determinação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins do período, a pessoa jurídica apurar e escriturar de forma segregada cada base de cálculo mensal, conforme o Código de Situação Tributária (CST) previsto na legislação das contribuições, faz-se necessário que seja segregado o montante mensal do ICMS a recolher, para fins de se identificar a parcela do ICMS a se excluir em cada uma das bases de cálculo mensal das contribuições;

III - para fins de exclusão do valor proporcional do ICMS em cada uma das bases de cálculo das contribuições, a segregação do ICMS mensal a recolher referida no inciso II será determinada com base na relação percentual existente entre a receita bruta referente a cada um dos tratamentos tributários (CST) das contribuições e a receita bruta total, auferidas em cada mês;

IV - para fins de proceder ao levantamento dos valores de ICMS a recolher, apurados e escriturados pela pessoa jurídica, devem-se preferencialmente considerar os valores escriturados por esta na escrituração fiscal digital do ICMS e do IPI (EFD-ICMS/IPI), transmitida mensalmente por cada um dos seus estabelecimentos, sujeitos à apuração do referido imposto; e

V - no caso de a pessoa jurídica estar dispensada da escrituração do ICMS, na EFD-ICMS/IPI, em um ou mais períodos abrangidos pela decisão judicial com trânsito em julgado, poderá ela alternativamente comprovar os valores do ICMS a recolher, mês a mês, com base nas guias de recolhimento do referido imposto, atestando o seu recolhimento, ou em outros meios de demonstração dos valores de ICMS a recolher,

---

<sup>40</sup> Tratamos do presente tema destacado com aspas, vez que já discutimos aqui o que entendemos como erro que desfigura o estabelecido em nosso texto constitucional.

definidos pelas Unidades da Federação com jurisdição em cada um dos seus estabelecimentos.

Nota-se, portanto, que o órgão responsável pela fiscalização e cobrança de determinado tributo, com receio de que a decisão judicial transitasse em julgado com termos desfavoráveis a ela, buscou-se adiantar do que poderia vir e tentar amenizar os valores que deverá devolver ao contribuinte. Valores esses, cabe ressaltar, que conforme decisão da própria Corte Suprema, foram recolhidos de maneira incorreta – a maior, sem ser o que estava previsto na legislação vigente, por causa de uma interpretação indicada pelo Fisco por muitos anos e que causaram prejuízo ao contribuinte.

O presente exemplo é utilizado de maneira planejada, pois através dele é possível verificar a atuação da administração pública em diversos momentos da relação tributária. Vale dizer, inicialmente, se afirmava que o ICMS deveria ser incluído na base de cálculo das contribuintes. O contribuinte, por sua vez, assim incluiu referido tributo com o receio de ser fiscalizado e, conseqüentemente autuado.

Posteriormente, após não ter sucesso nos tribunais, a Receita Federal – novamente – tenta manter um posicionamento que lhe considera favorável. Ressalta-se, não iremos discutir o mérito se tal posicionamento está correto ou não. O que interessa, de fato, é a publicação de Instrução Normativa e Solução de Consulta Cosit afirmando qual a interpretação que deve ser dada para uma decisão que ainda está pendente de julgamento.

Tentando se antever de uma possível interpretação diversa da esperada – a administração pública utiliza-se de mecanismos para afastar interpretações que, embora possam ser fundamentadas na legislação, não seriam compatíveis com os preceitos esperados do sistema jurídico como um todo.

Novamente, não era papel da administração pública se antecipar em matéria que estava pendente de julgamento. Não há razoabilidade em tais atos, nem tampouco pode-se afirmar que tais atos estão esculpidos na moralidade administrativa.

Nesse sentido, importante relembrar o que preceitua MARTINS<sup>41</sup>, relembrando ensinamentos de SOUTO MAIOR BORGES:

Esposou ele o “princípio da ilegalidade eficaz”, dizendo ser tão útil para a Administração Pública quanto o da “legalidade tributária”, pois a quantia indevida que entrou nas burras oficiais e não foi devolvida, para efeitos de finanças públicas tem a mesma eficácia que a de tributo devido, razão pela qual o Fisco aproveita-se das imposições indevidas constantemente, visto que não são todos os contribuintes que

---

<sup>41</sup> Cf. item 5.

discutem incidências ilegais, no mais das vezes restringindo-se a discussão a uma pequena maioria.

Acresce-se que, nos momentos de grande inflação, as manipulações dos índices corretivos para a permanente redução do estoque da dívida governamental, termina por trazer, mesmo nos casos da devolução, benefício adicional na discussão, que é a devolução inferior ao tributo pago.

De fato, como bem assegura ROCHA<sup>42</sup>, é nítido que no contexto brasileiro atual há completa desconfiança do contribuinte em relação ao Poder Público. E a percepção da autoridade fiscal em relação ao contribuinte não é diferente. E complementa:

A percepção da autoridade fiscal em relação ao contribuinte é de caráter policialesco. Em certa medida, ela reflete o ambiente que se desenvolveu no Brasil nos últimos anos, em que se separam virtuosos de imorais, colocando-se os contribuintes neste último grupo.

A questão que se percebe é que, considerando a situação brevemente exposta acima, a arrecadação tributária se realiza em um ambiente de constante litigiosidade e animosidade.

Não há como desconsiderar o que diz o autor. O relacionamento entre contribuinte e fisco é, no mínimo, turbulento. Entende-se que isso ocorre em grande parte por causa da forma como a relação tributária é vinculada.

Conforme já mencionado no presente estudo, a moralidade deveria ser o modulador dos atos da administração pública, pautando suas ações na estrita obediência às leis, no prestígio aos valores da probidade, na lealdade, na boa-fé e na justiça. Ao vincular sua eficiência no montante que é arrecado, nota-se que o caráter dado à tributação é meramente de “exploradora” ao invés de “custeadora”.

Embora em ambas as situações os cofres públicos serão financiados, há grande diferença entre as duas situações. A moralidade tributária também tem importante efeito colateral no estabelecimento da relação tributária: a moralidade tributária dos contribuintes.

O que se nota é que o atual sentimento do contribuinte é de ser explorado pelo Estado. Isso se dá exatamente pela falta de moralidade administrativa e falta de razoabilidade aplicada em tal relação.

A administração pública, ao buscar aumentar a arrecadação, prejudica a moralidade e não se utiliza da razoabilidade para gerir a relação tributária. O contribuinte, por sua vez, se vê em uma relação de total desconfiança com o Estado. E, são nesses casos que alguns

---

<sup>42</sup> ROCHA, Sergio André. Reconstruindo a Confiança na Relação Fisco-Contribuinte. Revista Direito Tributário Atual 39. 2018. Disponível em <https://ibdt.org.br/RDTA/39reconstruindo-a-confianca-na-relacao-fisco-contribuinte>.

contribuintes – de maneira incorreta e injustificável – buscam medidas alternativas – ilegais – para fugir da tributação.

Não há como negar, contudo, a necessidade de custeio do Estado. De fato, seria fantasioso pensar em manutenção da máquina estatal e tudo aquilo que dela depende, inclusive, na proteção de direitos defendidos por nosso Texto Constitucional sem vinculá-los ao seu respectivo financiamento. A conclusão é que os direitos fundamentais são custeados em sua grande maioria pela arrecadação tributária. Ao concluir que o financiamento de direitos básicos por meio da arrecadação decorre dos próprios tributos, é possível ver claramente a conexão entre os direitos e sua aplicação.

Os direitos são públicos<sup>43</sup>; são “serviços” sociais pagos pelos contribuintes e administrados pelo governo, cujo objetivo é aperfeiçoar aquilo que regulamenta a Constituição: o bem estar coletivo e individual, através dos direitos fundamentais.

Há, portanto, necessidade de que a cobrança e fiscalização ocorra de forma eficiente, bem como que a moralidade e razoabilidade sejam o verdadeiro caminho para tanto.

Conforme já mencionamos anteriormente, quando há aplicação da moralidade tributária regendo toda relação tributária, o contribuinte tem confiança de que a legislação tributária foi criada de forma eficiente, visando o que é necessário e justo para custeio do Estado. A fiscalização, quando realizada, é pautada nos estritos termos da legislação vigente e quando isso não ocorre há garantia para o contribuinte de que ele poderá se socorrer do Poder Judiciário para reaver aquilo que não foi recolhido de forma correta ou pagar aquilo que considerada como devido.

Há, ainda, confiança de que aquele contribuinte que estiver atuando na ilegalidade, terá penalidade de maneira coerente. A moralidade tributária torna-se, portanto, uma garantia para o contribuinte que a relação tributária em que está inserido não o surpreenderá e respeitará os limites legais. Ela poderá auxiliar na alteração da percepção do contribuinte, que poderá deixar de se sentir explorado pelo Estado para se sentir como parte integrante no custeio das atividades estatais.

A razoabilidade também tem importante papel na relação tributária, vez que ela determinará que os direitos dos contribuintes sejam respeitados. Isso significa dizer que se espera que a atuação do ente fazendário não ultrapasse limites considerados como razoáveis,

---

<sup>43</sup> Cf. item 1, p. 35.

seja interpretando a legislação e atuando em fiscalizações, seja aplicando penalidades pecuniárias e estabelecendo seus critérios ou, ainda, constituindo quais serão as obrigações acessórias preenchidas pelos contribuintes.

Sabe-se que as obrigações acessórias tem papel importante no estabelecimento da obrigação tributária e auxilia a fiscalização na busca da eficiência. Isso não significa dizer, entretanto, que permite que a administração pública se utilize de tal permissão para estabelecer um amontoado de obrigações acessórias desarrazoadas.

O princípio da razoabilidade deve atuar para estabelecer limites e controles dos atos praticados pela administração pública. Espera-se que seja instrumento de direcionamento para nortear a atuação estatal em busca do equilíbrio – daquilo que é justo e compreensível, considerado o contexto que está inserido.

Não há, portanto, como afastar tais preceitos legais diante da cobrança e fiscalização da tributação, sob a justificativa de que a atividade estatal deve ser eficiente. A moralidade e a razoabilidade estão inseridas no conceito de eficiência tributária – que somente será alcançada quando os atos da administração pública estiverem enraizados de tais preceitos constitucionais.

### **3.3 ALTERAÇÃO NA DINÂMICA DA RELAÇÃO CONTRIBUINTE *VERSUS* FISCO**

Não é prematuro admitir que a aplicação de forma plena da moralidade tributária e da razoabilidade poderão alterar a dinâmica da relação contribuinte *versus* fisco.

Já em sua tese de doutorado, MARTINS<sup>44</sup> sustentava a separação das regras jurídicas em dois grupos: as regras de aceitação social e as regras de rejeição social. Descreve o autor que:

(...) as normas de aceitação social encontram-se entre aquelas que são de cumprimento natural – quase sempre próprias do direito natural –, sendo a sanção mera consequência de sua formulação jurídica. (...) não se pode dizer o mesmo quanto às normas de rejeição social. Para estas, no aspecto meramente instrumental, aplicar-se-ia o conceito nuclear da teoria kelseniana, na medida em que a sanção é a norma primária, sendo secundário o ‘o dever ser’. Sem a sanção, no concernente às normas de rejeição social, dificilmente seriam adimplidas as obrigações inseridas nos comandos existentes.

(...) o tributo é, por excelência, veiculado por norma de rejeição social. Dada a complexidade inerente ao crescimento da vida em sociedade, dificilmente a obrigação de recolher tributo seria cumprida sem sanção. E Hart reconhece a natureza de rejeição social na norma tributária, muito embora sem lhe atribuir a nomenclatura que estou adotando.

---

<sup>44</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Teoria da imposição tributária. 2. ed. São Paulo: LTR, 1998, p. 128-129.

Dos enxertos trazidos à análise, é possível inferir que as normas tributárias – na visão do autor – somente seriam cumpridas por medo da sanção existente. Com base em tal afirmação, partindo-se do pressuposto de que as regras somente serão cumpridas mediante aplicação de pesadas sanções, seria possível perceber que a administração pública voltaria seus atos à tal finalidade<sup>45</sup>.

Todavia, tal posicionamento impede a alteração de postura adotada pelo Fisco e, conseqüentemente, também pelo contribuinte. E é pautado em tal situação que a administração pública se permite extrapolar os limites da moralidade tributária e da razoabilidade.

Não se é esperançoso de que o contribuinte em algum momento recolha aos cofres públicos os tributos devidos enraizados do sentimento de felicidade. Não há que ser tão ingênuo. Há, contudo, a necessidade de que sensação de injustiça e exploração seja afastada do contribuinte. É o que alguns autores denominam de sensação sinalagmática do contribuinte<sup>46</sup>. Para tanto, a sanção deve deixar de ter papel principal na relação tributária e passar a ter papel secundário – permitindo que a orientação permeie a relação tributária.

Compreende-se tal alteração como essencial. Ao buscar orientar, informar e auxiliar o contribuinte no cumprimento de suas obrigações acessórias, a administração pública gera confiança no contribuinte, que se vê acolhido dentro de tortuoso sistema tributário que muitas vezes pode gerar legítimas indagações, incertezas e inseguranças.

Não seria outro o sentido da moralidade tributária e da razoabilidade. Sugere-se, portanto, que pautado em tais preceitos constitucionais seja alterada a dinâmica da relação contribuinte *versus* fisco como forma de apaziguar a relação que tem se tornado cada vez mais incômoda.

## COMENTÁRIOS FINAIS

No decorrer do presente estudo foi possível verificar que a moralidade tributária tem guarita no sentido de albergar toda a relação tributária existente entre contribuinte *versus* administração pública. Ela garante ao contribuinte que a relação tributária está inserida dentro dos limites legais e que ele não será surpreendido.

---

<sup>45</sup> Cf. item 36.

<sup>46</sup> Cf. item 36.

Seria o mesmo que dizer que o contribuinte terá confiança de que a legislação tributária foi criada de forma eficiente, de que sua fiscalização será realizada nos estritos termos da legislação vigente e que, caso isso não ocorra, ele poderá se socorrer do Poder Judiciário para reaver aquilo que não foi recolhido de forma correta ou, ainda, para discutir os valores que considera como legais.

A razoabilidade segue nesse mesmo sentido. Ela é instrumento de controle dos atos praticados pela administração pública, norteando a atuação estatal em busca do equilíbrio – daquilo que é justo e compreensível – considerando o espaço e tempo que é aplicado, nas opções efetuadas pelo administrador público para o atingimento dos preceitos estabelecidos na Constituição Federal.

Entende-se que tais instrumentos devem ser utilizados como medidas de real eficiência tributária. De fato, nos parece lógica a ideia de necessidade de custeio do Estado e toda sua estrutura. E o real beneficiário de tal sistema é o próprio contribuinte. Mas para que esse se sinta personagem principal dessa relação, há a necessidade de reaver a dinâmica estabelecida na relação tributária. O contribuinte deve deixar de se sentir explorado pelo Estado, para entender seu papel de custeador do mesmo.

A eficiência tributária somente será atingida quando a atuação estatal estiver pautada na moralidade tributária e na razoabilidade de tal maneira que o Contribuinte note que a tributação existente é efetiva e eficiente, de maneira que os tributos são utilizados de forma correta e em prol da manutenção e garantia dos direitos fundamentais da sociedade e que há tributação na medida certa.

A administração pública não teria, portanto, o ímpeto de se arrecadar mais tributos quanto possível. A atuação do Fisco deve ser voltada para orientar o contribuinte, mais do que persegui-lo, de exigir os tributos devidos de forma não vexatória, de devolver sem procrastinações as quantias que a título de tributo arrecadou indevidamente, a gerar leis que não sejam confiscatórias, nem políticas tributárias desarrazoadas, assim como não provocar publicidade indevida sobre a vida dos pagadores de tributos.

Somente com a adoção de tais medidas que poderá afirmar, de maneira não leviana, que teremos eficiência na cobrança e fiscalização, pautados pelos princípios da moralidade e da razoabilidade.

## **BIBLIOGRAFIA**

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. São Paulo: Ed. Malheiros, 2003.

BARROSO, Luis Roberto. **Razoabilidade e isonomia no Direito Brasileiro. Temas de Direito Constitucional**. 2. Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

BESTER, Gisela Maria. **Cadernos de Direito Constitucional – Parte II: Direito Positivo Constitucional**. Porto Alegre: Síntese, 1999.

BORGES, José Souto Maior. **Relações entre tributos e direitos fundamentais**, in FISCHER, Octávio Campos [coord.]. **Tributos e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004.

BRASIL, **Constituição Da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)

BRASIL, **Lei nº 9.784, de 29 de Janeiro de 1999**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19784.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19784.htm)

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário – 32. Ed.** São Paulo: Malheiros Editores, 2019.

COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e Justiça Tributária**. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

CUNHA, Marcus Vinicius Ribeiro, **Princípio da moralidade administrativa: por uma definição de parâmetros hermenêuticos sensíveis ao pluralismo e à segurança jurídica**. Belo Horizonte: Del Rey, 2017.

FIGUEIREDO, Lúcia Valle. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Malheiros, 1995.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**, 12 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

GUERRA FILHO, Willis Santiago. **Processo Constitucional e Direitos Fundamentais**. 5 ed. São Paulo: RCS, 2007.

HART, Herbert L. **Conceito de Direito**. Trad. A. Ribeiro Mendes. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2007.

HOLMES, Stephen. **O Custo dos Direitos: Por que a liberdade depende dos impostos**. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2019.

HORVATH, Estevão. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002.

JESUS, Isabela Bonfá de. **Manual de direito e processo tributário**. JESUS, Fernando Bonfá. JESUS, Ricardo Bonfá. 4 ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017.



JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. 8 ed. rev. ampl. e atual. Belo Horizonte: Fórum, 2012, Kindle eBook.

KOHL, Michael. **Constitutional Limits to Anticompetitive Regulation: the Principle of Proportionality**. In AMATO, Laudati (ed). *The Anticompetitive Impact of Regulation*.

LOBO, Rogério Leite. **Os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade e o direito tributário**. Revista Direito Administrativo 239. Rio de Janeiro, 2005.

MARINELA, Fernanda. **Direito Administrativo**, p. 39. Cit. Em CUNHA, Marcus Vinicius Ribeiro, *Princípio da moralidade administrativa: por uma definição de parâmetros hermenêuticos sensíveis ao pluralismo e à segurança jurídica*. Belo Horizonte: Del Rey, 2017.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O princípio da moralidade no Direito Tributário**. In MARTINS, Ives Gandra da Silva [coord.]. *O princípio da moralidade no Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1996.

\_\_\_\_\_. **O princípio da moralidade no Direito Tributário**. In Revista de Direito Administrativo. Rio de Janeiro: FGV, 1996.

\_\_\_\_\_. **Teoria da imposição tributária**. 2. ed. São Paulo: LTR, 1998.

\_\_\_\_\_. **O princípio da eficiência em matéria tributária**. Trabalho apresentado no âmbito do XXXI Simpósio Nacional de Direito Tributário. Tomo LVI – nº 312. Braga: Scientia Iuridica, 2007.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 1995.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2012.

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

ROCHA, Sergio André. **Reconstruindo a Confiança na Relação Fisco-Contribuinte**. Revista Direito Tributário Atual 39, 2018. Disponível em <https://ibdt.org.br/RDTA/39reconstruindo-a-confianca-na-relacao-fisco-contribuinte>.

SILVA, Ana Paula Caldin da. **Aplicação dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade na jurisprudência tributária brasileira**. Dissertação de Mestrado apresentada na Universidade Presbiteriana Mackenzie. São Paulo, 2010.

SUNDFELD, Carlos Ari. **Fundamentos de Direito Público**. São Paulo: Malheiros, 2006.

TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes**; tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012.