

OS NOVOS PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS

EDVALDO BRITO*

Noção de princípio jurídico

O signo *princípio* não guarda univocidade, quanto ao seu conteúdo semântico, mesmo quando adjetivado como *jurídico*.

Ocorre idêntico problema, quanto à sua *natureza* no discurso do legislador, inclusive, o da Constituição.

A dogmática jurídica, pelo menos, concorda, hoje, quase à unanimidade, que *princípio é norma jurídica*.

Valerá, assim, entender que *norma jurídica* é o gênero de que são espécies a norma-simples, a norma-princípio e a norma-preceito.

Melhor é dizer, quanto ao conteúdo semântico, que *princípio jurídico* é uma *norma jurídica*, que veicula um *gênero*, criador de várias *espécies* desta, por isso, é pauta ou critério ou padrão para elas, das quais se distingue por não ter, na aparência, a forma *disjuntiva*, ainda que, como elas, estabeleça a consequência.

O princípio jurídico no sistema constitucional

A abrangência operada no *sistema*, pelo *princípio*, confere-lhe importância de dimensão funcional necessária à *ordenação* e à *unidade* das *espécies*.

Logo, cumpre cuidar de *sistematizar* a parte dogmática da Constituição, dado que a prática dessas leis fundamentais tem demonstrado que elas não são uniformes com relação a todos os *preceitos*: há *princípios fundamentais* e outros subordinados, não se podendo igualar, rigidamente, todos os mandamentos do *sistema*¹, cuidando-se, por isso, de hierarquizá-los, a fim de colher o sentido do texto em obediência a uma interpretação de legitimação das aspirações sociais sinalizada pelas *normas-princípio*.

Esta forma estamental de conceber a parte dogmática tem influência, na medida em que as *normas-princípios* são disposições intangíveis, de referência ao exercício da competência do legislador infra constitucional.

* - Emérito UFBA e Mackenzie. Advogado. Professor IBET

¹ - cf. Josaphat Marinho, *À margem da constituinte*, Brasília, Livraria e Editora Brasília Jurídica Ltda. 1992, p. 99.

Cumpra, pois, examinar essa *sistematização*, quando se trata de tributação. Não há renegar a função *sistemática* da ciência do Direito, para quem adota a linha da *pragmática*, somente porque a articulação de normas, numa relação *sintática*, seja a pedra de toque da teoria pura do Direito.

Larenz² lembra que a ideia de *sistema*, na ciência jurídica, é uma herança da Escola do Direito Natural. A função *sistemática* é básica na tomada de consciência metodológica por parte dessa ciência.

Esse festejado jusfilósofo, que pontificou na cátedra da Universidade de Munique, ensina que as normas jurídicas nunca se apresentam desligadas umas das outras; guardam sempre, uma conexão múltipla umas com as outras; esta forma condiciona a *interpretação* de qualquer delas, tanto que se tem de tomar em consideração a cadeia de significado, o contexto e a sede *sistemática* em que se insira para obter, então, a sua função no contexto da regulação em causa, tanto mais se se considerar, como é obrigatório, o ordenamento jurídico, no seu conjunto, como um todo subordinado a determinadas ideias jurídicas diretivas, *princípios* ou pautas gerais de valoração, a alguns dos quais cabe hoje o *escalão de Direito Constitucional*.

Assim, a função dos *princípios* é a de justificar as decisões de valor que subjazem às normas, as subordinando e unificando, excluindo as contradições de valorações, e a de contribuir para a interpretação e para o desenvolvimento do Direito imanente à lei e do Direito transcendente à lei.

Afinal, “a descoberta das conexões de sentido em que as normas e regulações particulares se encontram entre si e com os *princípios diretivos* do ordenamento jurídico, e a sua exposição de um modo ordenado, que possibilite a visão de conjunto — quer dizer, na forma de um *sistema* — é uma das tarefas mais importantes da ciência do Direito”³.

É com esse entendimento que se terá de adotar os novos *princípios* incorporados, pela Emenda nº132, de 21 de dezembro de 2023, ao *sistema* tributário nacional regido pela Constituição.

A ideia de *sistema* é fundamental na diversificação normativa da Constituição, sobretudo, para localizar os *princípios* e entender a sua função.

Logo, a parte dogmática de uma Constituição é um *sistema* normativo, hierarquizado em dois verdadeiros estamentos: as *normas-princípio* e as *normas-simples*. Aquelas dotadas de grau de abstração elevado, de caráter de

² cf. Karl Larenz, *Metodologia da ciência do direito*, 8ª ed. trad. de José Lamego. Lisboa, Fundação Calouste Gulbenkian, 2019, ps. 621.

³ cf. Larenz ob. cit. p. 532.

fundamentabilidade das *normas-simples*; enquanto estas têm abstração relativamente reduzida, por isso que são susceptíveis de aplicação direta ao caso concreto, por serem veículos de *facti species*.

Os *princípios* são *conformadores* das valorações políticas captadas, pelo legislador constituinte, na sociedade civil, são *garantias* dos cidadãos quando veiculam os seus *direitos subjetivos públicos*; são *impositivos* quando configuram deveres do Estado *in abstracto* relativamente à realização de certos fins e à execução de tarefas; são *fundamentais* quando se revelam como *princípios* historicamente objetivados e progressivamente introduzidos na consciência jurídica e que encontram uma recepção expressa ou implícita no texto constitucional.

Já as *normas-simples* ou são *organizatórias* (regras de competência; de criação de órgãos; de procedimento) ou são *materiais* (regras de direitos fundamentais; de garantias institucionais; determinadoras de fins e tarefas do Estado; impositivas).

Este é um *sistema* interno da Constituição que condiciona a sua *interpretação*, no que diz respeito à subordinação desses elementos, operando-se, a partir da esfera de maior *generalidade*, às de menor.

É um *sistema* aberto, assim, há de estar *sensível* a uma *interpretação de legitimação das aspirações sociais* que o informaram desde a sua origem, quando da eleição das normas pelo legislador constituinte. Essa *sensibilidade* avulta pelo fato de ter havido constante participação popular no permanente acompanhamento da elaboração do texto da Emenda nº132/2023, como nunca houve dantes.

A interpretação do princípio jurídico no sistema constitucional

Guastini diz que os *princípios* podem ser usados na *interpretação*, como razão ou argumento em favor de uma conclusão jurídica⁴.

Todo o exposto conduz a que se empreste técnica específica à *interpretação* da norma constitucional tributária e de regência desses novos *princípios*, já a partir da circunstância de a Constituição ser um *sistema* próprio e exclusivo de normas que não tem possibilidade, por isso, de relações *sintáticas* fora dele mesmo.

É assim que a doutrina tem-se preocupado em identificar essa técnica específica e Larenz⁵ expõe o confronto entre os autores que defendem uma *interpretação estática*, ou seja, voltada para a função estabilizadora da Constituição, e aqueles que, mais recentemente, propugnam uma *interpretação* que reclama uma

⁴ - cf. Riccardo Guastini. *Dalle fonti alle norme*. Torino. G. Giappichelli Editore. 1990. p.112 e 131

⁵ - cf. Karl Larenz. *Metodologia da ciência do direito*. Trad. José Lamego. 8ª. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2019, p.510 e segs.

orientação ao “*sistema de sentido*” da Constituição; aos valores que a ela são subjacentes.

Consequentemente, a *interpretação* do *sistema* constitucional que constitui o regime jurídico do *tributo* ou o da *contribuição* impõe-se, *conforme* esses *princípios*, a qualquer tentativa de mudança da *natureza* específica de cada qual dessas duas *prestações* coativas, por norma infraconstitucional, inclusive, diante desses novos *princípios conformadores* do *sistema tributário nacional*.

A Constituição de 1988 insere-se no contexto da exposição supra porque *institui*, com juridicidade, no seu *preâmbulo*, um Estado Democrático de Direito destinado a assegurar o exercício de direitos sociais, o bem-estar e a justiça como valores supremos de uma sociedade pluralista e, na sua *parte dogmática*, discrimina os objetivos fundamentais das formas de Estado e de governo, novamente, identificando-os com um *sistema de valores* (cidadania, dignidade da pessoa humana, livre-iniciativa, pluralismo político, sociedade livre, justa e solidária, erradicação da pobreza e da marginalização, redução das desigualdades sociais, promoção do bem de todos).

A *interpretação* da norma do Direito Constitucional Tributário brasileiro, seja o que se encontra no *sistema intrínseco*, seja no *extrínseco*, há de submeter-se ao comando desse *sistema de valores*. Não há como buscar o sentido de qualquer das disposições do corpo normativo (Direito positivo) fora dessas condições a que elas se submetem.

Responde-se, também, mediante o exposto, à pergunta: quais propriedades deve ter uma *norma jurídica* para merecer a designação de *princípio*?

Princípios jurídicos que são *preceitos fundamentais* no sistema constitucional tributário

Anote-se, por fim, que a Constituição designa como *preceitos fundamentais dela decorrentes*, aos *princípios* que expressem *decisões* políticas estruturantes, porque são aquelas que dão base a todo o *sistema* constitucional em seu conjunto: a exemplo da *decisão* pela democracia, pelo Estado social de Direito, pela preservação dos direitos e garantias individuais.

“O caráter básico e fundamentante destas *decisões* permite, inclusive, falar (como tem feito Bachof⁶ e tem reconhecido a jurisprudência do Tribunal Federal Constitucional alemão, como antes já, ainda que com menos ênfase dogmática, o Tribunal Supremo americano) de possíveis normas constitucionais

⁶ - cf. Otto Bachof. *Normas constitucionais inconstitucionais?* Tradução e nota de José Manuel M. Cardoso da Costa. Coimbra: Atlântida Editora. 1977. p.48 e segs.

inconstitucionais), conceito com o qual se sobrepõe, sobretudo, a primazia interpretativa absoluta desses princípios sobre os demais da Constituição⁷.”

A *tributação* atina com esses direitos individuais que se inserem nas *decisões* políticas do legislador constituinte, ao proteger a prerrogativa da *propriedade privada* outorgada ao indivíduo, através de *normas-princípio* que compõem o *Estatuto do Contribuinte*:

1. *Competência tributária da entidade intra-estatal* arts.145, 147, 148, 149, 153, 154, 155 e 156
2. *Legalidade* - art.150, I
 - 2.1. - irretroatividade - art.150, III, “a”
 - 2.2. - anterioridade - art.150, III, “b”
 - 2.3. - anualidade - art. 165, §2º
 - 2.3.1. - espera nonagesimal
 - 2.3. - tipicidade - art.145, I a III e 146, III
 - 2.4. - eficácia da lei complementar - art. 146
3. *Isonomia* - art.150, II
 - 3.1. - capacidade contributiva - art.145, §1º
4. *Proibição do efeito tributário confiscatório* - art.150, IV
5. *Garantia da unidade econômica e social* - arts.150, V, 151, I e II, 152
6. *Imunidade* - art.150, VI.

Essa proteção é necessária porque a *tributação* é uma técnica de transferência do patrimônio do *particular* para o Estado custear as necessidades públicas.

A conclusão é a de que a competência legislativa da emenda constitucional ou a da produção de normas infra constitucionais há de respeitar, além dos *princípios* constitutivos do Estatuto, também, a esses novos, aqui, sob comento.

A classificação de princípio jurídico para os novos princípios tributários

A *norma-princípio* comporta classificação, inclusive, na Constituição.

Assim, a própria Constituição autodenomina-se como fonte normativa de *princípios fundamentais* e de *princípios gerais*, ambas essas categorias disciplinando o *microsistema* constitucional tributário.

A classificação agasalha, ainda, a de Guastini⁸ que distingue entre *princípios expressos* e *princípios não expressos* ou *implícitos*.

Os *expressos* são os listados no conteúdo do *Estatuto do Contribuinte* e, agora, esses acrescentados pela Emenda nº132/2023: *simplicidade, transparência, justiça tributária, cooperação e defesa do meio ambiente*.

⁷ - cf. Eduardo Garcia de Enterría. *La constitucion como norma y el tribunal constitucional*. Madrid. Editorial Civitas, S.A. 1991, p.99

⁸ - cf. Ricardo Guastini. Ob. cit, p.121

Os *não expressos* ou *implícitos* são de construção doutrinária e de outras fontes normativas de natureza legislativa e jurisprudencial:

Orlando Gomes, já em 1945, denunciava a crise do Direito em razão de uma mora entre uma ordem jurídica marcadamente aristocrática e uma nova era na qual se necessitava refundir as bases da sociedade em moldes, autenticamente, democráticos, asseverando que o verdadeiro jurista é aquele que não limita sua atividade à interpretação e aplicação da lei, por isso, a técnica de reanimação, àquela época, consistia no emprego do que se chamariam os *conceitos amortecedores*, isto é, aquelas noções que adaptavam a lei ao fato, toda vez que se chocassem.

Tais eram: o abuso de direito, o abuso de poder econômico, a lesão, a imprevisão; ainda que ele denunciasse que esses *conceitos* tivessem o efeito de protelar o momento decisivo da modificação estrutural; contudo, até que amadurecessem como novos *princípios*, era prudente socorrer-se desses *conceitos amortecedores*⁹.

Larenz¹⁰, posteriormente, dá o exemplo desses mesmos *conceitos*, no campo do Direito Civil, apelando para o *princípio* fundamental da boa-fé, tal como a responsabilidade por *culpa in contrahendo*, ao lembrar como se realiza a formação de um *princípio*, no desenvolvimento dessa doutrina de Jhering, pela primeira vez no ano de 1861.

Há, também, a criação de pautas de valores de natureza *principiológica*, por parte da jurisprudência, a exemplo do *princípio da razoabilidade* que se tem deduzido do *sistema*.

Outras tantas dessas pautas formam-se da *pragmática* da comunicação entre integrantes do *sistema*.

Tais são: “a pauta que serve para pôr cobro ao exercício abusivo dos direitos; a que nega proteção jurisdicional a quem invoca sua própria torpeza; a que proscree a interpretação analógica das leis penais; a que reza que as leis sociais de aposentadoria e pensões, de acidentes do trabalho, etc., devem aplicar-se com critérios amplos; a que em matéria relativa a filhos, tutela, adoção, etc., ordena consultar antes de tudo o interesse dos menores; a que estabelece a presunção de legitimidade dos atos do poder público; a que, no concernente à aplicação de leis impositivas, prescreve atender à realidade econômica substancial e não às formas jurídicas que as encobrem; a que em matéria de serviços públicos dispõe que se deve assegurar a sua continuidade; a que circunscreve o poder jurisdicional de declarar a inconstitucionalidade das leis àqueles casos em que tal declaração seja inevitável;...a que diz que a interpretação das leis relativas ao contrato de trabalho

⁹ - cf. *A crise do direito (ensaios)*. Bahia: Papelaria Vera Cruz. 1945, p.106 e segs.

¹⁰ - cf. ob. cit. p.600

deve ser feita de modo a favorecer a estabilidade do vínculo e não a sua dissolução; e muitíssimas outras mais”¹¹.

Os *princípios* veiculados pela Emenda nº 132/2023 são, obviamente, expressos e têm de ser interpretados no contexto de sua origem.

Os novos princípios tributários

São *preceitos fundamentais* porque são *princípios* sensíveis, dado que operam no campo dos *direitos e garantias individuais*, constitutivos das *cláusulas pétreas*, matéria intocável.

São *expressos*, quanto à fonte normativa; mas, quanto ao conteúdo, somente, com o uso, sobretudo, pela Doutrina, serão identificados.

Basta, por agora, dizer o que a relação *sintática*, com os demais componentes do *sistema*, permite vislumbrar.

A Constituição estabelece que o *sistema tributário nacional deve observá-los*.

Isto significa que todos os agentes da técnica da *tributação* têm o dever de respeitá-los e, por via de consequência, têm o dever de protegê-los de ação predatória de quem assim proceda.

O princípio da simplicidade

Um *sistema* é um conjunto de partes caracterizado por três propriedades: *harmonia, coordenação e interdependência*, entre elas.

Um *sistema* marcado pelo *princípio da simplicidade* tem de ser um conjunto de partes que lhe propicie fácil utilização e compreensão.

A *simplicidade* na tributação é uma aspiração de séculos.

Aliomar Baleeiro¹², desde o tempo de professor do autor deste texto (1959), defende entre os requisitos do sistema de impostos a *simplicidade*, após invocar os cânones de Adam Smith: *justiça, certeza, comodidade e economia*.

¹¹ Genaro R Carrió. *Principios jurídicos y positivismo jurídico*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot. 1970 ps. 27/9.

¹² - cf. *Uma introdução à ciência das finanças*, vol. I, 2ª ed. Rio: Edição Revista Forense. 1958, p.322

A *simplicidade* do sistema implica clareza e praticidade na instituição, arrecadação e na fiscalização dos tributos, de modo a assegurar *comodidade* e *economia* para o contribuinte, no cumprimento da *prestação*.

Simplicidade é adotar a *comodidade* da tecnologia desta era digital, sem sacrificar o direito de defesa, porque computador não tem juízo e a inteligência artificial pode operar, inocentemente, com resultados im procedentes que, também, poderiam ser fruto da mente humana.

Simplicidade é abolir a excessiva burocracia e promover a harmonização das legislações dos entes federativos, porque esse tipo de Estado gera complexidade que preocupou os fundadores a federação norte americana¹³.

Simplicidade, contudo, não é o que se espera dos dois projetos de lei complementar que tramitam no Congresso Nacional, objetivando regular a Emenda Constitucional nº132/2023.

O princípio da transparência

Consiste na clareza dos atos praticados no propósito de tributação, desde aqueles de elaboração das regras jurídicas na instituição do tributo até os da sequência que constitui o processo administrativo.

Têm de ser atos inteligíveis, porque devem ser praticados de modo a distinguir-se os objetivos, a motivação e as consequências.

As controvérsias de natureza tributária envolvem *interesses* que se colocam em contraste, a ponto de suas repercussões serem, sempre, gerais, logo, os atos da tributação, desde os do legislador até os da Administração têm de ser praticados em um ambiente de significações ou relações lógicas, sobretudo, porque as atividades que lhe servem de geradoras são tipificadas de modo cerrado.

Mas, o comando da identificação desses *interesses*, objeto da controvérsia, é da Administração a quem incumbe promover a *liquidação da obrigação*, através do *lançamento tributário* cujo procedimento é expresso pelo exercício de um *direito potestativo*.

Exatamente, por esta razão é que o *procedimento* de *lançamento* foge às características dos demais *procedimentos* administrativos porque não goza da *presunção de legitimidade*, nem possui *autoexecutoriedade*.

¹³ - cf. Aliomar Baleeiro, ob. cit. p.319 e Alexander Hamilton et al. *O federalista*. Trad. de Heitor Almeida Herrera. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1984. p.271 e segs.

O tema da *transparência* passa, por isso, pela revisão judicial desse *procedimento*.

Exemplifique-se, de referência à matéria, na vigência da exigibilidade de depósito prévio para a interposição de recurso, para o Conselho de Contribuintes — o CARF — contra decisão administrativa de primeiro grau, o Supremo Tribunal Federal¹⁴, ainda que tenha sido sob o fundamento do livre exercício do *direito de petição*, decidiu pela sua inconstitucionalidade; apesar desse fundamento, trata-se de um típico caso de *transparência*, na medida em que o contribuinte tem o direito de saber — por intermédio de órgão insuspeito — as razões pelas quais está a Administração — cujos órgãos são, ao mesmo tempo, *parte e juiz* — a exigir uma *prestação* que, no seu entendimento, é indevida.

O princípio da justiça tributária

O conteúdo *semântico* deste conjunto de *signos* demanda uma *integração* com os objetivos fundamentais do *princípio* republicano, tal como dispõe o art.3º da Constituição, ao estabelecer que constituem tais objetivos a construção de uma sociedade *justa*, tanto para que, assim, entenda-se uma sociedade onde se tenha erradicado a pobreza e a marginalização; em que se tenha reduzido as desigualdades sociais; em que se tenha promovido o *bem-estar social*.

A reforma constitucional tem sido alegada como objetivando o *consumo*.

O aspecto tributário há de contemplar um sistema não regressivo e, também, infestado de uma tributação direta.

A regressividade será menos agressiva, na medida em que os impostos que gravam as utilidades adquiridas pelo consumidor sejam não-cumulativos.

O legislador infraconstitucional, por isso, terá de resolver uma *antinomia* entre o inciso VIII do §1º e o §7º, todos do art.156-A.

O caminho será manter o entendimento da atribuição de um *crédito fiscal presumido*, já consagrado como solução do problema da *cumulatividade* que resultaria de uma interpretação literal — por ser uma *antinomia aparente*, isto é, daquelas que o próprio sistema resolve.

¹⁴ - cf. voto do min. rel. Joaquim Barbosa, na ADIN nº1.976/DF, especialmente, ao invocar Eugénie Prévédourou. *Les recours administratifs obligatoires: étude comparée des droits allemand et français*. Paris: LGDJ, 1996, p.182: “os recursos administrativos constituem uma forma de participação do administrado na ação administrativa, introduzindo, desta forma, um elemento democrático nesta. Eles atenuam o choque entre a administração e o administrado ao tornar possível a adesão destes às decisões administrativas. Como fornecem ao administrado uma explicação não a posteriori, mas, em curso de elaboração, o administrado deixas d ser um estranho na preparação do ato que lhe diz respeito [...]”

A norma do inciso VIII do §1º do art.156-A veicula um *princípio*, o da *não-cumulatividade*, cunhado pelo *poder constituinte*.

Poder constituinte é uma *potência*, assim entendido porque a sua atribuição é originária, diferentemente, da categoria *competência* que é uma atribuição derivada porque sua fonte é uma autoridade que a cria¹⁵.

O jogo de lógica de Alf Ross¹⁶ é elucidativo: toda *regra de competência* (C) é emitida por uma autoridade (A¹) que constitui uma outra autoridade *competente* (A²), o que permite esquematiza-lo, assim:

A¹ é autoridade suprema do sistema

A¹ cria A²

A¹ dá as atribuições de A²

A¹ dá o procedimento de A²

O legislador da Emenda 132/2023 exerce mera *competência*.

Logo, não pode ir além da atribuição que lhe outorgou o *poder constituinte* de 1988, na qual não incluiu alterar a regra da *não-cumulatividade* que é veiculadora de um *princípio*, o do *bem-estar social* componente da sociedade *justa*.

A *não-cumulatividade* é técnica de tributação, na qual o imposto, incidente sobre o objeto em circulação, recai-lhe nos diversos estágios do ciclo por ele desenvolvido, aplicando-se a *alíquota*, em cada um deles, tomando-se por *base*, não o *valor global* da transação, mas, sim, o *valor acrescido* em cada etapa.

É uma técnica própria dos impostos sobre consumo, cujo fato gerador perfaz-se com a ocorrência de todos os elementos de uma compra e venda desse objeto.

O seu oposto é o tipo tributário *cumulativo* ou em *cascata* que onera, portanto, o *consumidor* porque a incidência ocorre nos diversos estágios do ciclo com *base* no *valor global* da transação em cada qual deles.

A emenda constitucional, portanto, propõe-se a impedir a elevação dos preços, com graves efeitos no custo de vida, dando motivo a que se mantenha esse princípio da *não-cumulatividade*, fruto de sugestão de Carl Shoup, à semelhança do que já havia proposto para o Japão, desde, em 1964: "*substituir o imposto*

¹⁵ - cf. Edvaldo Brito. *Limites da revisão constitucional*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1993, p.71 e segs.

¹⁶ - cf. *Sobre el derecho y la justicia*, trad. De Genaro R. Carrió. Buenos Aires. EUDEBA Editorial Universitária de Buenos Aires, 1963, p.78 e segs. e *El concepto de validez y otros ensayos*. Buenos Aires, Centro Editorial de América Latina S.A. 1969. p.49 e segs.

*estadual de vendas e consignações (tipo cascata) por um imposto de incidência (única ou de valor adicionado)*¹⁷.

A Emenda nº18/1965 à Constituição de 1946, criou, no seu art.12, o ICM, estabelecendo a competência para a sua imposição, bem assim, os critérios relativos à alíquota; base de cálculo; métodos de arrecadação, mediante a adoção do *sistema de abatimento*; estabelecendo, enfim, as características do tributo.

O *poder constituinte*, em 1988, adotou essa técnica como um *princípio* a ser observado pelo *sistema tributário nacional*, então, insere-se no contexto do *princípio da justiça tributária* que comporta, também, uma tributação com dimensão subjetiva, a ponto de modular as acumulações de capital, responsáveis por desigualdades sociais de gênero e de raça, considerando-se a formação social do Brasil.

A modificação da tributação direta, através da aplicação de alíquotas *proporcionais*, para adotar alíquotas *progressivas*, a fim de dimensionar, verdadeiramente, a capacidade contributiva, assegurando-se o caráter pessoal e a graduação dos impostos, evitando, assim, tratamento desigual entre contribuintes.

O princípio da cooperação

A tributação insere-se numa relação jurídica obrigacional.

As desavenças ocorrem entre os polos que se *vinculam*, na perspectiva de uma *prestação* do polo passivo ao atendimento de uma *pretensão* do polo ativo, porque o exercício, por este, do seu *direito potestativo* de proceder à *liquidação da obrigação*, cria os diversos contenciosos que não estão afastados do novo sistema tributário.

Assim, o *princípio da cooperação* vem na linha do pensamento de Clóvis Veríssimo do Couto e Silva¹⁸, no sentido de que há deveres, também, para o credor, além de sua prerrogativa de titular da *pretensão*, na linha de uma função harmonizadora.

Integram-se os *princípios*, até, aqui, examinados e disto há de resultar um procedimento administrativo proveitoso para ambas as partes movidas pelo *princípio* da boa-fé objetiva.

¹⁷ - cf. Cesare Cosciani. *El impuesto al valor agregado*. Buenos Aires: Depalma, 1969, ps.30 e segs.; Carl S. Shoup. *O sistema tributário brasileiro*, Rio: Fundação Getúlio Vargas, 1965 - Publicação nº4, p.16

¹⁸ - cf. *A obrigação como processo* – reimpressão – Rio de Janeiro: Editora FGV, 2007.

Há incontáveis contenciosos resultantes da redação dos dois projetos de lei complementar que tramitam no Congresso Nacional, se forem aprovados como se encontram.

Deus ajude que não vinguem.

A Administração Tributária que, efetivamente, reside no polo ativo da relação jurídica tributária obrigacional, deverá ser dotada de atribuição para celebrar *negócio jurídico processual*, tão na moda da *autocomposição*; ser autorizada para adotar procedimentos da falada *justiça multiportas* já admitida até pela *jurisdição constitucional* com a criação do NUSOL – Núcleo de Solução Consensual de Conflitos, pela presidência do Supremo Tribunal Federal.

A mudança de procedimento da Administração é essencial para a *efetividade* desse *princípio*, a exemplo da criação dos órgãos administrativos de segundo grau para solução de conflito entre os dois polos da obrigação tributária que, apesar de sua composição paritária, não atuam com essa função harmonizadora.

O *princípio da cooperação* não é uma retórica, mas, sim, uma regra *cogente*, por isso, que obriga a Administração Tributária a ter a iniciativa, que é de sua *exclusividade*, no sentido de implementar as normas jurídicas subalternas para a *efetividade* do *princípio*, sob comento.

O princípio da defesa do meio ambiente

A *sustentabilidade* é o elemento que faltava ter agasalho constitucional para um regime de tributação dirigido à preservação do ecossistema.

A Alemanha¹⁹ é pioneira, inclusive, tributando substâncias nocivas ao meio ambiente, como o cloro que serve em 57% na composição dos tubos pvc.

Boa parte dos municípios já vem adotando a concessão de *incentivos fiscais*, pela via do IPTU e do ISS, para empreendimentos imobiliários que se utilizam de produtos ecológicos nas construções civis.

A tributação gravosa de produtos prejudiciais ao meio ambiente é, também, um instrumento de efetividade desse princípio de defesa do meio ambiente.

¹⁹ Cf. Franz Schoser et al. *Reforma tributária ecológica*. Papers, nº 33. São Paulo: Fundação Konrad-Adenauer-Stifting, 1998.