

## DA (IM)POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA COLABORAÇÃO NAS LIDES TRIBUTÁRIAS

*The (im)possibility of applying the principle of collaboration in tax disputes*

**Guilherme Prado Bohac de Haro<sup>1</sup>**

UNIMAR-SP

**Marcelo Souza Spiguel Filho<sup>2</sup>**

Instituto Brasileiro de Estudos Tributários

DOI: <https://doi.org/10.62140/GHMF5692024>

**Sumário:** Introdução; 1. Da manutenção do Estado; 2. Da relação jurídica tributária; 3. Das lides tributárias; 4. Da aplicação do princípio da colaboração às lides tributárias e suas consequências; Conclusão.

**Resumo:** Com o surgimento e solidificação dos chamados Estados Sociais, por meio do qual os Estados soberanos avocaram para si diversas responsabilidades e deveres coletivos, por consequência, para executar políticas sociais mostrou-se necessário consideráveis recursos financeiros, buscou-se afastar da relação jurídica entre Estados e seus cidadãos a existência de um conflito permanente, em particular na função arrecadatória, para o fim de justificar a interferência e apropriação de parcela significativa das liberdades patrimoniais dos indivíduos. Em outros termos, procurou-se abandonar o fundamento de simples relação de poder e coerção, para uma relação jurídica colaborativa e de benefícios mútuos, portanto, a relação jurídica impositiva foi transfigurada para uma relação jurídica privatista, na maior parte dos casos, ocasionou distorções vultuosas na mencionada relação, haja vista, a dificuldade de conciliar propósitos quase sempre dinamicamente opostos, além do Estado não modificar, em regra, a sua característica de atuação, ainda que venha ser empregado termos distintos como Estado Social, Liberal ou Absolutista, ou seja, será utilizado, em maior ou menor grau, atos coercitivos para imposição dos interesses e objetivos estatais. Trata-se o presente, para estudar a relação do Estado e cidadão, no que se refere ao recolhimento de tributos e estabelecer uma crítica na imposição de comportamentos colaborativos na mencionada relação. Sendo assim, vislumbra-se a possibilidade de estabelecer bases

---

<sup>1</sup> Doutor em Direito pela Unimar-SP. Mestre em Direito Negocial pela Universidade Estadual de Londrina-PR. Pós-graduado em Direito Civil e Processo Civil (Toledo). Pós-graduado em Direito do Trabalho, Processo do Trabalho e Direito Previdenciário (Toledo). Pós-graduando em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Professor e Advogado. E-mail: [guilherme.pbh@hotmail.com](mailto:guilherme.pbh@hotmail.com) Lattes: <http://lattes.cnpq.br/9047221919725134>.

<sup>2</sup> Pós-graduando em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Graduado em Direito pelo Centro Universitário Antônio Eufrásio de Toledo de Presidente Prudente. Advogado. E-mail: [marcelosspiguel@outlook.com](mailto:marcelosspiguel@outlook.com)

fundantes para investigação das lides tributárias, a partir da análise de sua essência, surgimento e desenvolvimento, além de estabelecer conceitos e diferenciações em comparação às lides de outras naturezas, por fim estruturar as concepções aplicáveis aos diversos desdobramentos da obrigação tributária, em seu estado estático, dinâmico e crítico. Destarte, caracteriza-se como um estudo doutrinário, com a finalidade de explorar a relação tributária entre Estado e a pessoa humana submetida ao ordenamento jurídico impositivo, bem como suas implicações práticas, para desenvolver o raciocínio científico foi utilizado o método dedutivo de análise, a partir de livros, doutrinas e artigos científicos, o qual possibilitou delimitar conceitos e suas implicações no campo jurídico. Isto posto, mostra-se crível admitir a impossibilidade de atribuir idêntico tratamento às lides tributárias em relação às lides de outras naturezas, tendo em vista, o surgimento unilateral da obrigação tributária de pagar quantia, o qual ocasiona, geralmente, significativas distorções na tentativa de inserir condutas colaborativas na relação entre Estado e cidadão, em virtude do monopólio do Estado em criar, cobrar e decidir sobre tributos. Portanto, atribuir vínculo colaborativo em uma relação marcada pela polaridade de posições, bem como pela imposição e coerção do ordenamento jurídico do respectivo Estado, poderá acarretar distorções significativas, tendo em vista, a disparidade de armas, uma vez que o Estado concentra instrumentos e informações suficientes para perseguir o seu crédito tributário, não revela-se razoável exigir colaboração do cidadão, pois sua cooperação estará vinculada à conduta parcial do Estado. Ou seja, sustentar uma relação colaborativa entre Estado e particular é desconsiderar as características do primeiro, logo, para evitar deturpações na relação jurídica tributária, as regras que regulam a lide tributária devem ser compreensíveis e explícitas, enquanto normas estruturantes de um Estado de Direito, pois sendo uma relação marcada pela unilateralidade, e não pela cooperatividade, o particular necessita de garantias fundamentais e instrumentos processuais capazes de preservar suas liberdades, sob pena de prevalecer normas jurídicas com finalidades poéticas.

**Palavras-chave:** Lide Tributária; Princípio da Colaboração; Estado de Direito.

**Abstract:** With the emergence and solidification of the so-called Social States, through which sovereign States claimed for themselves various responsibilities and collective duties, consequently, to execute social policies, considerable financial resources were demonstrated to be necessary, an attempt was made to move away from the legal relationship between States and their citizens the existence of a permanent conflict, particularly in the collection function, with the aim of causing interference and appropriation of a significant portion of individuals' patrimonial freedoms. In other words, we sought to abandon the foundation of a simple relationship of power and coercion, to a collaborative legal relationship with mutual benefits, therefore, the imposing legal relationship was transfigured into a privatist legal relationship, in most cases, causing distortions significant in the aforementioned relationship, considering the difficulty of reconciling purposes that are almost always dynamically opposed, in addition to the State not changing, as a rule, its characteristics of action, even if it may be used in different terms such as Social, Liberal or Absolutist State, that is, coercive acts will be used, to a greater or lesser extent, to impose state interests and objectives. This is the purpose of studying the relationship between the State and citizens, with regard to the collection of taxes and establishing a critique of the imposition of collaborative behaviors in the aforementioned relationship. Therefore, the possibility of establishing foundational bases for investigating tax disputes is envisaged, based on the analysis of their essence, emergence and development, in addition to establishing concepts and differentiations in comparison to disputes of other natures, finally structuring the concepts to various developments of the tax obligation, in its static, sonorous and critical state. Therefore, it is characterized as a doctrinal study, with the purpose of exploring the tax relationship between the State and the human

person subject to the imposing legal system, as well as its practical implications. To develop scientific reasoning, the deductive method of analysis was used, the from books, doctrines and scientific articles, which made it possible to define concepts and their implications in the legal field. That said, it appears credible to admit the impossibility of attributing identical treatment to tax disputes in relation to disputes of other natures, in view of the unilateral emergence of the tax obligation to pay an amount, which generally causes significant distortions in the attempt to insert collaborative conduct in the relationship between State and citizen, due to the State's monopoly on creating, charging and deciding on taxes. Therefore, attributing a collaborative bond in a relationship marked by the polarity of positions, as well as by the imposition and coercion of the legal system of the respective State, may lead to significant distortions, given the disparity in weapons, since the State concentrates instruments and information sufficient to pursue their tax credit, it is not reasonable to demand collaboration from the citizen, as their cooperation will be linked to the partial conduct of the State. In other words, sustaining a collaborative relationship between the State and individuals is disregarding the characteristics of the former, therefore, to avoid distortions in the tax legal relationship, the rules that regulate tax disputes must be understandable and explicit, as structuring norms of a Rule of Law, Since it is a relationship marked by unilaterality, and not by cooperation, the individual needs fundamental guarantees and procedural instruments capable of preserving their freedoms, under penalty of prevailing legal norms with poetic purposes.

**Keywords:** Tax Liaison; Principle of Collaboration; Rule of law.

## 1. Introdução

O pensamento jurídico moderno, influenciado pelo fortalecimento do Estado e a ampliação do campo de atuação deste, empenha-se a desenvolver uma base teórica para justificar e possibilitar uma crescente intervenção e relativização dos direitos individuais. Ou seja, a doutrina nova repete incansavelmente que os direitos e garantias individuais não são absolutos, logo, cria justificativas capazes de fundamentar toda e qualquer intervenção do Estado na vida privada.

Nesse ínterim, busca-se trazer um contraponto ao pensamento jurídico atual, especificamente na utilização de determinado princípio moderno com a relação jurídica tributária qualificada pelo conflito. Em outros termos, realizar-se-á uma exposição gradativa do tema, inicia-se no campo abstrato do fundamento de manutenção do Estado, independentemente de seu viés democrático e, após definição de termos utilizados no curso do presente artigo, confrontar e expor a possível incompatibilidade do princípio da colaboração e as lides tributárias.

No presente artigo, emprega-se o método dedutivo de análise, a partir de livros, doutrinas e artigos científicos, o qual possibilitou delimitar conceitos e suas implicações no campo jurídico da relação jurídica tributária, bem como qual a influência do

supramencionado princípio na formação e aplicação do direito tributário nas relações jurídicas.

## 2. Da manutenção do Estado

*A priori*, faz-se necessário delimitar o campo de abrangência da presente investigação, tendo em vista que, a finalidade deste tópico é estabelecer a premissa introdutória ao leitor, por consequência, possibilitar a melhor compreensão das futuras indagações que serão realizadas no âmbito da utilização de métodos cooperativos nos litígios estabelecidos entre Estado e contribuinte. Por conseguinte, o presente tópico não busca esgotar as diversas teorias que procuram compreender e explicar as origens do Estado, enquanto legítimo detentor do monopólio da força ou as justificativas para sua manutenção.

Após ser devidamente estabelecido tais notas introdutórias, afirmar-se, no âmbito histórico, pela impossibilidade de delimitar de forma objetiva “quando” e “onde” surgiu o primeiro Estado, compreende-se “primeiro Estado” como institucionalização do poder. Deflagra-se oportuno salientar que, o termo “poder” aqui empregado, não pode ser compreendido como “coerção” ou seus sinônimos, mas foi empregado como prevalência da vontade, não sendo importante considerar, em primeira análise, como essa vontade deve prevalecer.

A História, em virtude de limitações inerentes à própria ciência, não é capaz de delimitar as coordenadas de espaço e tempo da origem do Estado, contudo, verifica-se rastros de institucionalização do poder nas sociedades babilônica, assíria, grega ou romana. Em especial nesta última, a qual influenciou e continua a influenciar os denominados Estados Modernos, em virtude da organização política interna.

Ademais, sobre a origem do Estado, Marcus Cláudio Acquaviva explica que: *não se pode confundir uma única origem para todos os Estados, idealizado pela ortodoxia doutrinária, e a origem histórica de cada um destes*<sup>3</sup>. Portanto, tendo em vista tal consideração, mostra-se possível afirmar que o Estado pode surgir de várias situações distintas, não necessariamente pelo emprego – único e exclusivo – da coerção. Em outros termos, o Estado enquanto instituição pode surgir a partir de sentimentos de pertencimento que pode decorrer de diversas situações distintas, como localização geográfica, religião, língua, cultura, dentre outras razões, cita-se como

---

<sup>3</sup>ACQUAVIVA, Marcus Cláudio. Teoria Geral do Estado. 3. ed. Barueri/SP: Manole, 2010, 29 p.

exemplo factível a formação de Estados como Israel, Estados Unidos da América e Islândia, bem como a força (“coerção”) pode ser utilizada, como exemplo as demarcações territoriais existentes nos países pertencentes ao continente africano e a União das Repúblicas Socialistas Soviéticas (URSS).

Nada obstante a possibilidade de haver a institucionalização do poder sem a utilização da força, todos os Estado, independentemente de vossas origens, apresentam um ponto em comum, qual seja, a necessidade da utilização da força (“coerção”) para manter-se, logo, ainda que sua origem venha ser pacífica, sua manutenção depende da utilização da coerção. Ou seja, em eventuais discordâncias internas deste aparente grupo unido pela religião ou localização geográfica, aquele ou aqueles que conservam para si o “poder institucionalizado”, utilizará de meios coercitivos para o cumprimento de ordens emanadas.

Outrossim, sobre o poder e o tributo, Ives Gandra da Silva Martins ensina que: *em todos os tempos, o tributo serviu para sustentar os seus detentores, não havendo pode sem tributo, ou tributo sem poder*<sup>4</sup>.

Portanto, a premissa foi estabelecida, qual seja, a necessidade de utilização da coerção para manutenção do Estado, independentemente de sua origem pacífica.

### **3. Da relação jurídica tributária**

O conceito de relação jurídica é marcado pela sua ambiguidade de significações, sendo assim, valendo-se dos ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho, o qual busca definir “relação jurídica” a partir dos pressupostos da Teoria Geral do Direito, logo, *relação jurídica é definida como o vínculo abstrato, segundo o qual, por força da imputação normativa, uma pessoa, chamada de sujeito ativo, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo, o cumprimento de certa prestação*. Portanto, relação jurídica tributária é o vínculo estabelecido, por força de lei, entre Estado e contribuinte, sendo o primeiro detentor de um direito subjetivo de exigir uma determinada prestação, em contrapartida, o segundo possui um dever jurídico de realizar a prestação<sup>5</sup>.

A relação jurídica tributária pode ser classificada em *lato sensu* ou *stricto sensu*. Ou seja, a primeira classificação faz referência ao vínculo jurídico estabelecido entre Estado e

---

<sup>4</sup>MARTINS, Ives Gandra da Silva. Uma Teoria do Tributo. São Paulo: Quartier Latin, 2005, 51 p.

<sup>5</sup>CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 30. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

contribuinte de cunho patrimonial ou não, portanto, integra-se na mencionada classificação as obrigações de pagar quantia, bem como os deveres de fazer ou não fazer, contudo, em virtude de ser um relação jurídica tributária, obrigatoriamente as condutas sempre são direcionadas à fiscalização e arrecadação dos tributos, por outro lado, a relação jurídica *stricto sensu* envolve exclusivamente a relação jurídica de cunho patrimonial (pagar quantia certa).

Destarte, a relação jurídica tributária, quando reduzida a análise da Teoria Geral do Direito, seja capaz de ser estudada abstraindo-se dos sujeitos integrantes do vínculo obrigacional, tendo em vista, a unicidade do direito e, por consequência, existindo institutos que comunicam-se com todos os ramos do direito, mostra-se necessário, após delimitá-la sintaticamente, observar dois elementos imperiosos nessa relação, quais sejam, a ausência do elemento volitivo para a instituição da obrigação e a presença do Estado no polo ativo da obrigação.

O primeiro elemento diferenciador desta relação jurídica, ou seja, a ausência do elemento volitivo para instituição da obrigação, decorre da compulsoriedade do tributo, logo, após ser instituído pela autoridade autorizada pelo sistema jurídico, o sujeito passivo não detém a prerrogativa de alegar ausência de consentimento, deste modo, este elemento mostra-se como uma diferença tétrica frente a qualquer relação contratual, sendo esta última marcada pelo elemento volitivo.

Com efeito, o segundo elemento diferenciador, qual seja, a presença do Estado no polo ativo da obrigação, revela-se como particularidade diferenciadora das demais relações jurídicas, haja vista, as diversas consequências no campo do direito material e processual.

Em outros termos, o Estado é uno, entretanto, após anos de reflexões e governos absolutistas, o filósofo francês Charles-Louis de Secondat, popularmente conhecido como Barão de Montesquie, propôs a necessidade de repartição do poder, para o fim de se evitar abusos e arbítrios, contudo, a unicidade do Estado não é descaracterizada pela repartição do poder. Explica-se.

O Estado – especialmente em países reconhecidos como democráticos – subdivide-se em Poder Executivo, Legislativo e Judiciário, à vista disto, um questionamento inicial já deve ser levantado, especificamente em matéria tributária, o Estado cria as regras para surgimento da obrigação tributária, por consequência, fiscaliza e arrecada os tributos, por fim julga os conflitos estabelecidos em decorrência desta relação jurídica.

Ao Poder Judiciário, está problemática é consideravelmente acentuada, tendo em vista que, este Poder detém uma função primordial, qual seja, frear e garantir os direitos fundamentais dos cidadãos submetidos a determinado ordenamento jurídico, contudo, em matéria tributária, o Poder Judiciário acaba sendo Juiz da própria causa.

Ademais, o modo de governo adotado pelo Estado, apenas vai acentuar ou reduzir os elementos diferenciadores da obrigação tributária, portanto, ser um governo democrático não é capaz de anular as contradições existentes na relação jurídica tributária, conforme sustenta Ives Gandra da Silva Martins: *na prática, por melhores que sejam as estruturas idealizadas pelo Direito para que o Estado seja a entidade representativa da sociedade e que atue em benefício dela, mesmo nas democracias, o Estado é, fundamentalmente, a entidade dirigida pelo governo, que o maneja, quase sempre, em seu próprio benefício e daqueles que o circundam*<sup>6</sup>.

Isto posto, a relação jurídica tributária quando reduzida aos pressupostos da Teoria Geral do Direito, detém componentes capazes de assemelhá-la as relações jurídicas de direito privado, contudo, após delimitar suas peculiaridades, não mostra-se razoável e proveitoso, ao aperfeiçoamento desta relação, não analisar suas individualidades, especialmente, a ausência do elemento volitivo para a instituição da obrigação e a presença do Estado no polo ativo da obrigação.

#### **4. Das lides tributárias**

Após definir o conceito de relação jurídica tributária, este vínculo deve ser analisado em seu âmbito crítico, ou seja, conflituoso. O conceito de lide é eminentemente jurídico, ordinariamente atribuído ao processualista italiano Francesco Carnelutti, sendo, em síntese, conceituada como pretensão resistida<sup>7</sup>.

Outrossim, vale-se do rápido e singelo conceito para definir lide tributária. Portanto, trata-se de pretensão do Estado, em submeter parcela do patrimônio do contribuinte, enquanto sujeito ativo da obrigação tributária detentor de um direito subjetivo e, por consequência, essa pretensão é resistida pelo contribuinte que opõe-se e recusa-se a entregar parcela de seu patrimônio.

---

<sup>6</sup>MARTINS, Ives Gandra da Silva. Uma Teoria do Tributo. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

<sup>7</sup>JUNIOR, Humberto Theodoro. Curso de direito processual civil - Volume 1. 59. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2019.

Ademais, no presente ou passado da história da “humanidade”, o conflito sempre marcou as relações intersubjetivas dos seres humanos, tendo em vista, as percepções divergentes entre os diversos sujeitos que relacionam-se.

Destarte, o ser humano – enquanto unidade individualizada – busca que suas pretensões individuais, prevaleçam em desfavor das pretensões de terceiros, por conseguinte, a lide tributária nasce eminentemente pela recusa do contribuinte em submeter o seu patrimônio ao Estado, por outro lado, este necessita de receita derivada para sua manutenção e desenvolvimento.

Nesse sentido, cabe deduzir que, após definição do conceito de lide tributária, utilizando-se do conceito carneluttiano de lide, bem como após fixação das premissas iniciais nos tópicos anteriores, demonstra-se possível confrontar as premissas estabelecidas com o princípio da colaboração.

## **5. Da aplicação do princípio da colaboração às lides tributárias e suas consequências**

A palavra “colaborar”, em seu sentido etimológico, vem do Latim “*colaborare*”, ou seja, “trabalhar junto”<sup>8</sup>. Sendo assim, mostra-se possível estabelecer o conceito de colaboração, qual seja, trata-se do trabalho conjunto de dois ou mais sujeitos para atingir um fim único.

Portanto, a partir dos pressupostos elencados anteriormente, um simples paradoxo pode ser verificado, qual seja, lide é pretensão resistida, logo, trata-se de conflito ou disputa, sendo assim, como sujeitos com pretensões distintas vão colaborar para o mesmo fim.

A ideia de colaboração, ou também denominada de cooperação, inicia-se fortemente nas disciplinas processuais, em especial nos processualistas civis, no âmbito nacional o professor Cândido Rangel Dinamarco<sup>9</sup> se destaca, por outro lado, no âmbito internacional, especificamente no direito português, o doutrinador Carlos Francisco de Oliveira Lopes do Rego ganha relevante participação no desenvolvimento desta doutrina.

---

<sup>8</sup>PRIBERAM, Dicionário Online de Português. Disponível em: <<https://dicionario.priberam.org/colabora%C3%A7%C3%A3o>>. Acesso em: 02 de abril de 2024.

<sup>9</sup>DINAMARCO, Cândido Rangel. A Instrumentalidade do Processo. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

Ademais, em matéria processual, os doutrinadores adeptos à aplicação do princípio da colaboração, alegam que, ainda que possa existir pretensões contrapostas, ambos buscam uma única finalidade, ou seja, a norma individual e concreta emanada pelo Poder Judiciários para dar ou não acolhimento a sua pretensão. Portanto, trata-se de ditame vinculado ao princípio da lealdade processual, o qual proíbe a prática de condutas capazes de dificultar o desenvolvimento da demanda ou retardar a efetivação de medidas constritivas na execução forçada.

Essa tendência processualística, aprimorou-se e ganhou novos ditames, sua aplicação não restringiu-se à relação processual, mas passou-se a influenciar toda e qualquer relação jurídica, sem qualquer embargo, no âmbito privatista, o qual duas partes unem-se voluntariamente para consecução de um determinado contrato, essa colaboração não só pode, como deve estar presente.

Esta concepção, no âmbito tributário, é marcada por excessivos riscos. Apenas uma simples constatação que, no âmbito tributário pátrio, não apenas o particular é sujeito passivo da obrigação tributária, contudo, para fins didáticos este trabalho limitou-se à análise das pessoas físicas ou pessoas jurídicas de direito privado.

A primeira dificuldade reside, inexoravelmente, em definir qual é a finalidade conjunta que possa ser vislumbrada, conforme exposto anteriormente, no âmbito processual, os seus defensores alegam uma finalidade eminentemente processualística, ou seja, ambos sujeitos buscam a decisão do Juiz para “pacificar” o conflito existente, contudo, na relação tributária essa concepção deve ser alterada, pois o Estado deve buscar sempre o interesse público, independentemente da dificuldade de conceituar o que é “interesse público”, logo, para execução dos serviços públicos é necessário receita, a qual advém, em regra, de forma derivada, por outro lado, o particular detém o interesse – quase que natural ou divino – de conservar suas posses e propriedade.

Com isso, a partir da indefinição do que poderia ser considerado finalidade conjunta, alguns problemas acabam emergindo, como exemplo, em eventual tentativa do particular em reduzir sua carga tributária, por consequência, reduzindo a receita do Estado, utilizando-se de autorizações legais, ainda que marcadas pela ambiguidade, poderia ser considerado conduta não colaborativa, logo, poderia autorizar a Autoridade Administrativa desconsiderá-la, ainda que não decorrente de fraude, tendo em vista, a transmutação do princípio da colaboração de simples valor, para “dever fundamental”.

Ademais, o Estado-Legislador é responsável pela criação das normas gerais e abstratas, quais devem refletir, ao menos em tese, as finalidades do Ordenamento Jurídico, logo, sendo o princípio da colaboração uma norma finalística, esta é direcionada ao instituidor da norma, assim sendo, este edificará quais são as condutas tidas como colaborativas, distinguindo-se da relação entre particulares.

O problema lógico, não mostra-se apenas no âmbito material da relação jurídica tributária, evidencia-se também no campo processual, haja vista que, diferente da lide civil *stricto sensu*, a imparcialidade da Autoridade Judiciária pode ser questionada, pois o Estado-Juiz torna-se juiz da própria causa. Ou seja, eventual decisão contrária aos cofres públicos, invariavelmente, pode refletir direta ou indiretamente em seu patrimônio.

A partir de todos os pressupostos levantados e, ao final após confrontação da aplicação do princípio da colaboração as lides tributárias, revelou-se os riscos na institucionalização do princípio da colaboração e sua aplicação aos conflitos tributários, haja vista, a inexistência de finalidade conjunta, bem como o Estado detém a prerrogativa de criar, aplicar e decidir sobre o direito, portanto, na visão do presente trabalho, a utilização deste mecanismo não mostra-se razoável para solucionar problemas fiscais atuais. Em outras palavras, a utilização deste princípio pode acarretar o enfraquecimento dos direitos e garantias fundamentais do contribuinte, pois – em virtude de todos os pressupostos expostos – prevalecerá a visão do Estado sobre o que é ou não é colaboração.

Sendo assim, em virtude da evidente sobreposição de vontade do Estado em face do contribuinte, mostra-se necessário o fortalecimento dos direitos e garantias individuais. Em outras palavras, delimitar objetivamente o campo de atuação do Estado na área tributária, não permitindo relativizações, tendo em vista que, eventual ineficiência estatal para arrecadação do tributo, não pode ser utilizada como fundamento de subjugação do particular e afastamento de direitos basilares de uma sociedade livre.

## 6. Conclusão

Em síntese, conforme tentou-se expor ao longo do presente trabalho, buscou-se analisar gradativamente a relação jurídica tributária até o momento de instauração de conflito entre o Estado e o contribuinte, após utilizar-se de definições da Teoria Geral do Direito, a análise se sobrepõe a esta. Em outros dizeres, a exposição dos argumentos não limitou-se a

dogmática jurídica *stricto sensu*, mas aprofundou-se no campo prático da aplicação nas lides tributárias do princípio da colaboração.

Portanto, opõem-se, respeitosamente, a doutrina da colaboração, tendo em vista, a contradições terminológicas, ou seja, como sujeitos com pretensões distintas vão colaborar para o mesmo fim.

Ademais, o emprego de princípio marcado pela vaguidade terminológica, em relações que para sua formação independe do elemento subjetivo, mostrar-se-á prejudicial ao contribuinte, haja vista, a prerrogativa Estatal de criar, aplicar e decidir sobre o direito, por consequência, prevalecerá a visão do Estado sobre o que é ou não é colaboração.

Destarte, a irradiação do supracitado princípio não limitar-se-á a resolução da lide tributária e sua aplicação no processo judicial tributário, mas sendo norma finalística (“principiológica”) será direcionada ao instituidor da norma geral e abstrata (legislador), assim sendo, este edificará quais são as condutas tidas como colaborativas, portanto, em decorrência de evidente relativização moderna dos direitos e garantias e, conseqüentemente, um fortalecimento e enrijecimento da burocracia do Estado, mostrar-se-á esta posição moderna hostil ao particular, pois conforme relatado em tópicos iniciais, o Estado detém e mantém a coercitividade, independentemente do viés democrático deste.

Assim sendo, a intenção do presente artigo foi apresentar um contraponto a teoria da colaboração no âmbito jurídico, especificamente nos conflitos tributários, em decorrência da proliferação de respeitáveis entendimento, conduto, perigosos, os quais visam alocar igualdades inexistentes, conseqüentemente, atingindo a base do Estado Direito, ou seja, os direitos e garantias individuais de âmbito material ou processual.

## **REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

ACQUAVIVA, Marcus Cláudio. *Teoria Geral do Estado*. 3. ed. Barueri/SP: Manole, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. 8. ed. São Paulo: Noeses, 2021.

DINAMARCO, Cândido Rangel. *A Instrumentalidade do Processo*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

GOLDSCHMIDT, F. B.; ANDRADE L. A. *Por um Princípio Jurídico-tributário da Cooperação*. Disponível em: < <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2289/2122>

>. Acesso em: 18 de março de 2024.

JUNIOR, Humberto Theodoro. *Curso de direito processual civil - Volume 1*. 59. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2019.

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. [tradução João Baptista Machado]. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Uma Teoria do Tributo*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MENEZES, Aderson de. *Teoria Geral do Estado*. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

MONTESQUIEU, Charles-Louis de Secondat, barão de. *O espírito das leis*. São Paulo: Martins Fontes, 1996.

ZIPPELIUS, Reinhold. *Teoria Geral do Estado*. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.