

MARTHA TORIBIO LEÃO

***O DIREITO FUNDAMENTAL
DE ECONOMIZAR
TRIBUTOS***

***Entre Legalidade, Liberdade
e Solidariedade***

3ª edição

2025

 EDITORA
*Jus*PODIVM |  MALHEIROS
EDITORES
www.editorajuspodivm.com.br

negócios jurídicos e sua aplicabilidade restrita ao planejamento tributário. 3.3 A inexistência de norma geral antiabuso no Sistema Tributário Nacional: 3.3.1 A definição e o alcance de uma norma geral antiabuso – 3.3.2 O tema no Código Tributário Nacional – 3.3.3 Os limites de uma norma geral antiabuso no ordenamento jurídico brasileiro. 3.4 Conclusões parciais: o direito fundamental de economizar tributos e seus limites.

3.1 Considerações introdutórias: a natureza dos direitos e deveres fundamentais

O objetivo principal deste trabalho é (re)construir o direito fundamental de economizar tributos diante da Constituição, assim como delimitar o dever de pagá-los *conforme a Constituição*. Para tanto, é essencial definir os conceitos de “direito” e “dever fundamental” adotados neste trabalho. Segundo Alexy, direitos fundamentais são posições que são tão importantes (daí sua adjetivação como *fundamentais*) que a decisão sobre garanti-las ou não garanti-las não pode ser simplesmente deixada para a maioria parlamentar simples.³ Seria exatamente em virtude da vigência das normas de direitos fundamentais que o sistema jurídico teria a natureza de um sistema jurídico substancialmente determinado pela Constituição.⁴

O conceito aproxima-se daquele defendido por Sarlet no sentido de que direitos fundamentais seriam as posições jurídicas concernentes às pessoas que, do ponto de vista do direito fundamental positivo, foram, por seu conteúdo e importância (*fundamentabilidade material*), integradas ao texto da Constituição e, portanto, retiradas da esfera de disponibilidade dos poderes constituídos (*fundamentabilidade formal*), assim como aquelas que por seu conteúdo e importância pudessem lhes ser equiparadas.⁵ Na concepção de Ferrajoli, determinar um direito como fundamental significa colocá-lo numa posição supraordenada sobre o conjunto de poderes. Isso significa inclui-lo na esfera do “indecidível”, ou seja, retirar esse direito da esfera de decisão das instituições governamentais.⁶

3. Robert Alexy, *Theorie der Grundrechte*, 3ª ed., Frankfurt am Main, Suhrkamp, 1996, p. 406.

4. Idem, p. 494.

5. Ingo Wolfgang Sarlet, *A Eficácia dos Direitos Fundamentais*, 6ª ed., Porto Alegre, Livraria do Advogado, 2006, p. 91.

6. Luigi Ferrajoli, “Sobre la definición de ‘democracia’. Una discusión con Michelangelo Bovero”, in Luigi Ferrajoli e Michelangelo Bovero, *Teoría de la Democracia. Dos perspectivas comparadas*, México, Instituto Electoral Federal de México, 2001, pp. 11-31 (18; 23). No mesmo sentido: Rafael Escudero, “La imposición del déficit cero ante

Embora tenham importância formal, ao vincular e determinar a competência dos Poderes do Estado, essas normas não são simples garantias objetivas, na medida em que o acréscimo de subjetivação a essas posições jurídicas asseguradas pelas normas de direito fundamental é imprescindível para que se levem a sério tais direitos enquanto direitos individuais.⁷ Mas mais que isso: os direitos fundamentais ainda têm um efeito irradiador (*Ausstrahlungsthese*) construído pela jurisprudência do Tribunal Constitucional alemão, no sentido que as normas de direitos fundamentais não contêm apenas direitos subjetivos de defesa do indivíduo contra o Estado, mas representam também uma ordem objetiva de valores que vale como decisão constitucional fundamental para todos os ramos do Direito e que fornece diretrizes e impulsos para a legislação, a Administração e a jurisprudência.⁸

Há, portanto, um dever de proteção dos direitos fundamentais por parte do Estado. Isso significa dizer que a vinculação dos Poderes estatais aos direitos fundamentais não se limita ao cumprimento do dever principal respectivo a cada direito (de abstenção, prestação ou garantia de participação), e, sim, implica dever de promoção e de proteção dos direitos perante qualquer tipo de ameaça, a fim de assegurar a sua efetividade.⁹ Daí por que Seer, ao tratar dos direitos de liberdade, destaca que o Estado não tem apenas de respeitar o uso da liberdade, como também tem um “dever de proteção dessa liberdade, devendo fornecer uma ordem jurídica eficiente, em que essa liberdade possa realmente se desenvolver”.¹⁰ O mesmo acontece com todos os demais direitos fundamentais.

Essa fundamentabilidade material que justifica esses direitos tem uma relação direta com a dignidade humana. O núcleo fundamental da matéria dos direitos fundamentais é constituído por posições jurídicas subjetivas consideradas fundamentais e atribuídas a todos os indivíduos

el paradigma del Estado constitucional”, *Analisi e Diritto*, vol. VI, 2016, pp. 225-247 (244).

7. Robert Alexy, *Theorie der Grundrechte*, cit., 3ª ed., p. 443.

8. *BVerfGE* 39, 1 (41). Sobre o tema, v.: Robert Alexy, *Theorie der Grundrechte*, cit., 3ª ed., pp. 477 e ss.

9. José Carlos Vieira de Andrade, *Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*, 2ª ed., Coimbra, Livraria Almedina, 2001, p. 142.

10. No original: “Der Staat hat diesen Freiheitsgebrauch grundsätzlich zu respektieren; mehr noch, ihn trifft eine Schutzpflicht, er muss eine funktionsfähige Rechtsordnung bereitstellen, in dessen Rahmen sich dieser Freiheitsgebrauch auch tatsächlich entfalten kann” (Roman Seer, “Gestaltungsmisbrauch und Gestaltungsfreiheit im Steuerrecht”, in Rainer Rüttermann (org.), *Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmisbrauch im Steuerrecht*, Köln, Otto Schmidt, 2010, pp. 1-8 (1)).

ou a categorias de indivíduos. A função atribuída a esses preceitos é a proteção e a garantia de determinados bens jurídicos das pessoas ou de certo conteúdo das suas posições ou relações na sociedade que sejam consideradas essenciais.¹¹ Existiria, assim, um núcleo irrestingível de direitos, diretamente decorrente da dignidade humana, no qual se revelaria “uma dimensão *fundamentante* dos direitos individuais”.¹² Eles funcionariam como direitos ou liberdades reconhecidos em geral aos homens por razões decorrentes de sua “humanidade”. Em outras palavras, o conjunto dos direitos fundamentais está referido à ideia de *dignidade da pessoa humana*, inscrita na consciência jurídica geral.¹³

A relação entre direitos fundamentais e dignidade foi tema de célebre decisão da Corte Constitucional alemã. Trata-se do caso *Lüth*, que viria a se tornar um dos mais famosos do Tribunal com relação ao tema dos direitos fundamentais, ao demonstrar a vinculação entre esses direitos e a dignidade no sentido de livre desenvolvimento da personalidade.¹⁴ O caso discutia o recurso de Erich Lüth, que foi condenado no âmbito estadual por manifestações públicas de boicote aos filmes de Veit Harlan, em decorrência da sua vinculação ao nazismo, o que seria contrário ao Código Civil alemão. A decisão estadual foi reformada pelo Tribunal Constitucional pela aplicação do direito fundamental à liberdade de expressão. Nessa decisão restou assentado o entendimento do Tribunal no sentido de que direitos fundamentais não são apenas destinados à proteção da esfera de liberdade dos indivíduos contra as intervenções do Poder Público, mas também à confirmação de que a Constituição não pretendeu ser neutra, mas, sim, estabelecer uma ordenação axiologicamente positiva, ao determinar uma ordem objetiva de valores. E no centro desses valores se encontra exatamente o livre desenvolvimento da personalidade humana e de sua dignidade no seio da comunidade social, o que equivale a uma decisão constitucional fundamental para todos os ramos do Direito.¹⁵ Embora tenha sido proferida sob o âmbito da Lei Fundamental alemã, essa decisão serve também ao

11. José Carlos Vieira de Andrade, *Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*, cit., 2ª ed., pp. 78; 115.

12. Idem, p. 17.

13. Idem, pp. 18-19; 47.

14. *BVerfGE* 7, 198-230.

15. *BVerfGE* 7, 198 (204-205). Sobre o caso *Lüth*, v.: Robert Alexy, *Theorie der Grundrechte*, cit., 3ª ed., pp. 134-135. Para uma crítica à decisão sob a ótica da aplicação dos direitos fundamentais ao Direito Privado, v.: Claus-Wilhelm Canaris, *Direitos Fundamentais e Direito Privado*, trad. de Ingo Wolfgang Sarlet e Paulo Mota Pinto, Coimbra, Livraria Almedina, 2003, pp. 131 e ss.

ordenamento jurídico brasileiro, por reforçar o caráter irradiador das normas de direitos fundamentais. A decisão, inclusive, é utilizada pelo Supremo Tribunal Federal ao julgar diversos casos sobre o tema. Ela fez parte, por exemplo, da fundamentação do acórdão no qual o Tribunal julgou e decidiu pela interpretação conforme à Constituição dos arts. 20 e 21 do Código Civil, em consonância com os direitos fundamentais à liberdade de pensamento e de sua expressão, para declarar inexigível autorização de pessoa biografada relativamente a obras bibliográficas literárias ou audiovisuais. O voto da Min. Carmen Lúcia menciona como, a partir do caso *Lüth*, se fixou a irradiação da eficácia jurídica dos direitos fundamentais no direito infraconstitucional, definindo-se a sua eficácia também para os particulares.¹⁶

A qualificação de uma ação como permitida pode ocorrer de duas formas distintas: tanto pela existência de uma norma permissiva expressa, como pela inexistência, no sistema jurídico, de normas proibitivas dessa ação. As normas de direitos fundamentais, nesse sentido, são normas permissivas explícitas, na medida em que por meio delas algo é expressamente permitido. Essas normas têm a missão de estabelecer os limites do dever-ser para as normas inferiores. É o caso, por exemplo, das normas permissivas de proteção, cujo conteúdo é proibir que o Estado adote determinadas ações; e também das normas de competência, que delimitam o âmbito de atuação do próprio Estado (atribuindo-lhe competências e retirando outras).¹⁷ Essas considerações são fundamentais para o sistema jurídico brasileiro, especialmente com relação ao Sistema Tributário Nacional, uma vez que este foi delimitado pela própria Constituição não apenas por meio de garantias fundamentais (“Das Limitações do Poder de Tributar”) como por meio de regras de competência. A conjugação dessas duas categorias de normas delimita o campo de atuação do legislador no que se refere ao exercício do poder tributário, assim como o campo do aplicador dessas normas. Isso significa dizer que a Constituição não outorga ao legislador (e muito menos ao intérprete e aplicador) poderes em branco para estabelecer, a seu capricho, o conteúdo das leis.¹⁸

16. STF, Tribunal Pleno, ADI 4.815, voto da Ministra-Relatora, Carmen Lúcia, j. 10.6.2015, p. 127 do acórdão.

17. Robert Alexy, *Theorie der Grundrechte*, cit., 3ª ed., pp. 206-207.

18. Klaus Tipke, *Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes (Besteuerungsmoral und Steuermoral)*, trad. de Pedro M. Herrera Molina, Madrid, Marcial Pons, 2002, p. 99.

Há uma série de discussões doutrinárias com relação à natureza normativa dos direitos fundamentais (se regras ou princípios), à forma de determinação do seu núcleo essencial e até da própria eficácia dessas normas. Nada obstante esses temas fujam do escopo do presente trabalho, é importante tecer algumas considerações, ainda que com brevidade, sobre as premissas aqui adotadas. A tese defendida (e bastante difundida) por Alexy é a do caráter principiológico das normas de direitos fundamentais (*Prinzipiencharakter der Grundrechtsnormen*): para o autor, o titular de um direito fundamental tem um direito a uma ação estatal, ou seja, uma esfera de proteção positiva subjetiva que cria deveres específicos para o Estado.¹⁹ A linha é a mesma seguida por Silva ao defender que as normas de direitos fundamentais garantem direitos *prima facie*, que, a partir do sopesamento em situações de conflito, serão concretizados para estabelecer os direitos definitivos deles decorrentes.²⁰

Há críticas a esse posicionamento. Para Andrade, por exemplo, o método da ponderação adotado por Alexy toma um sentido muito amplo e desconsidera que há limites iminentes nesses direitos que permitem restringir o âmbito de proteção da norma que prevê o direito fundamental, excluindo os conteúdos que possam ser considerados, de plano, constitucionalmente inadmissíveis. Essa delimitação conceitual do âmbito de abrangência dessas normas evitaria que determinadas situações fossem consideradas como conflitos, sendo que em muitos casos esses poderiam ser meramente aparentes.²¹ Além disso, a crítica do autor visa assegurar a eficácia do núcleo essencial desses direitos, que não poderia ser objeto de ponderação.²²

Neste trabalho, conforme já referido, adota-se a distinção entre princípios e regras estabelecida por Ávila e Barberis.²³ A partir dessa premissa, não é possível reconhecer que as normas de direitos fundamentais têm sempre um caráter principiológico. Alguns dos direitos fundamentais estabelecidos pela Constituição brasileira podem (e devem) ser (re)construídos a partir de regras, como são exemplos a legalidade e a irretroatividade tributária.

19. Robert Alexy, *Theorie der Grundrechte*, cit., 3ª ed., p. 225.

20. Virgílio Afonso da Silva, *Direitos Fundamentais: Conteúdo Essencial, Restrições e Eficácia*, 2ª ed., 4ª tir., São Paulo, Malheiros Editores, 2017, p. 165.

21. José Carlos Vieira de Andrade, *Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*, cit., 2ª ed., pp. 278-279.

22. Idem, p. 279.

23. Humberto Ávila, *Teoria dos Princípios*, 18ª ed., São Paulo, Malheiros Editores, 2018, pp. 102 e ss.; Mauro Barberis, *Filosofia del Diritto – Un'Introduzione Teorica*, 3ª ed., Torino, G. Giappichelli Editore, 2008, pp. 144 e ss.

Não suficiente, a própria ideia de ponderação de princípios para todo e qualquer problema ou conflito já foi criticada no primeiro capítulo, exatamente porque em muitas dessas situações o que se tem é apenas um conflito aparente. As disposições constitucionais, inclusive – e talvez principalmente – as de direitos fundamentais, têm um núcleo essencial decorrente do modo como foram positivadas, e que deve ser o ponto de partida do intérprete para a definição das normas delas decorrentes e do seu âmbito de aplicação. Tanto é assim que a promoção das finalidades constitucionais encontra limite no postulado da proibição de excesso, que nada mais é do que a garantia de que o núcleo essencial dos direitos fundamentais será preservado, independentemente da proporcionalidade ou da ponderação. A aplicação desse postulado prescinde de uma ponderação ou de uma relação conflituosa entre normas, pois depende unicamente de um direito fundamental estar sendo excessivamente restringido. A realização de uma regra ou princípio constitucional não pode conduzir à restrição a um direito fundamental que lhe retire um mínimo de eficácia.²⁴ A dificuldade imposta pela determinação desse núcleo essencial não afasta a sua existência e a necessidade de que esse limite seja definido e respeitado, como se verifica na própria jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.²⁵

Na Lei Fundamental alemã, o art. 19, § 2º, estabelece um limite adicional à restrição e à restringibilidade dos direitos fundamentais ao proibir a afetação desses direitos em seu conteúdo essencial. Esse artigo significaria o reconhecimento de que cada direito fundamental tem um núcleo, no qual não é possível intervir em hipótese alguma. Essa é a interpretação do Tribunal Constitucional alemão, ao defender que o conteúdo essencial do direito fundamental atua como um limite extremo e de última área intocável.²⁶ Embora para alguns autores a ideia de proibição de excesso não crie nenhum limite além do postulado da

24. Humberto Ávila, *Teoria dos Princípios*, cit., 17ª ed., p. 188.

25. No julgamento do RE 413.782, que analisava a constitucionalidade de uma lei estadual que obrigava o contribuinte inadimplente com relação ao recolhimento de ICMS a utilizar notas fiscais avulsas, o Tribunal Pleno decidiu que a norma violava o direito ao livre exercício de atividade econômica, na medida em que era excessiva e acabava por inviabilizar a própria atividade econômica (STF, Tribunal Pleno, RE 413.782, rel. Min. Marco Aurélio, j. 17.3.2005).

26. A título exemplificativo, no julgamento do caso Cannabis, o Tribunal analisou se a restrição legal ao direito de se intoxicar pelo uso de maconha consistia ou não em uma vedação ao núcleo do direito fundamental de liberdade e de livre desenvolvimento da personalidade (*BVerfGE* 90,145). Outros exemplos nesse sentido: *BVerfGE* 31, 58 (69); *BVerfGE* 6, 32 (41); *BVerfGE* 31, 58 (69); *BVerfGE* 6, 32 (41).

proporcionalidade, o importante aqui é demonstrar o reconhecimento da existência de um núcleo que não pode ser atingido.²⁷

Desse modo, são premissas adotadas no presente trabalho o fato de que, primeiro, os direitos fundamentais não necessariamente possuem natureza normativa de princípios; segundo, a aplicação dos direitos fundamentais não ocorre apenas por meio da ponderação, mas também da mera subsunção, quando diante de uma regra estabelecida pela Constituição; e, terceiro, há um núcleo essencial desses direitos que não pode ser objeto de restrição, nem mesmo por meio da ponderação.

Estabelecidas, de forma geral, as premissas adotadas com relação à natureza dos direitos fundamentais, é preciso enfrentar também a natureza jurídica dos deveres fundamentais. Como o presente trabalho se propõe a criticar o modo como a teoria do dever fundamental de pagar tributos é aplicada no Brasil, é essencial entender se esse dever fundamental de fato existe. O tema tem sido objeto de estudo de muitos autores portugueses. Tal qual no que se refere aos direitos fundamentais, a “fundamentabilidade” de determinados deveres estaria relacionada à sua ligação com a ideia de dignidade e de autonomia do homem enquanto membro de uma sociedade igualmente livre e autônoma. Assim, Nabais defende que os deveres fundamentais integram a matéria dos direitos fundamentais que de algum modo são limitadores dos direitos fundamentais do ponto de vista individual para a realização do bem comum e do interesse público (ou seja, dos direitos fundamentais de todos).²⁸ Em outras palavras, a existência de deveres fundamentais estaria justificada na existência de valores comunitários. Os deveres fundamentais seriam “deveres jurídicos do homem e do cidadão que, por determinarem a posição fundamental do indivíduo, têm especial significado para a comunidade e podem por esta ser exigidos”.²⁹

Nessa mesma linha, Andrade defende que os deveres fundamentais são explicitações de valores comunitários que fundamentam a limitação dos direitos fundamentais em geral e, mais especificamente, das liberdades. O dever fundamental de pagar impostos, por exemplo, seria

27. Sobre o tema, v.: Robert Alexy, *Theorie der Grundrechte*, cit., 3ª ed., p. 272.

28. José Casalta Nabais, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo*, Coimbra, Livraria Almedina, 1998, p. 38.

29. Idem, p. 64.

um limite expresso ao direito fundamental de propriedade.³⁰ Em linhas semelhantes, mas defendendo a possibilidade de deveres autônomos, Canotilho defende que os deveres fundamentais seriam uma categoria autônoma, não havendo “correspectividade estrita entre direitos fundamentais e deveres fundamentais”. O autor reconhece a possibilidade de deveres conexos com direitos fundamentais, o que se verifica em grande parte dos direitos. O dever de pagar impostos, contudo, seria um dever autônomo, bem como os deveres de defesa da pátria, do serviço militar e do serviço cívico.³¹ Conforme se verifica, há uma discordância com relação à natureza do dever fundamental de pagar impostos. Enquanto para Nabais e Andrade ele estaria relacionado ao direito de propriedade, para Canotilho seria um dever autônomo.³²

Independentemente disso, a caracterização como um dever *fundamental* depende de uma previsão constitucional que ateste esta *fundamentabilidade*. Da mesma forma que os direitos fundamentais, os deveres, para serem considerados como tais, dependem da integração ao texto da Constituição, para que seu conteúdo seja considerado retirado da esfera de disponibilidade dos Poderes constituídos. Ainda que não haja necessidade de que isso seja explicitamente previsto, é preciso que haja ao menos a possibilidade de implicação. O dever de pagar tributos, contudo, foi expressamente determinado como um dever a ser instituído *por meio de lei* pela Constituição. Embora o texto constitucional outorgue competência para o exercício desse poder e defina as materialidades para tanto, ele cria uma faculdade decorrente de uma competência e não estabelece um dever decorrente do próprio texto. Reitera-se: o dever de pagar tributos só existirá em decorrência da lei e jamais diretamente do próprio texto constitucional. A previsão expressa da Constituição acerca da exigência de lei para a instituição tributária não deixa qualquer margem de arbitrariedade para que se possa criar deveres tributários diretamente de princípios – ainda que esses sejam princípios fundamentais. Mas, se assim o é, isso significa dizer que esse dever é legal e não

30. José Carlos Vieira de Andrade, *Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*, cit., 2ª ed., pp. 165; 284.

31. José Joaquim Gomes Canotilho, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7ª ed., Coimbra, Livraria Almedina, 2003, p. 533.

32. José Casalta Nabais, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo*, cit., p. 59; José Carlos Vieira de Andrade, *Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*, cit., 2ª ed., p. 284; José Joaquim Gomes Canotilho, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, cit., 7ª ed., p. 533.

constitucional, o que afasta a sua caracterização como *fundamental* de acordo com a doutrina.

Por fim, com relação à sua vinculação aos direitos fundamentais, é preciso destacar que não há dúvida de que esse dever limita o direito fundamental de propriedade e o direito fundamental de liberdade, assim como que seu objetivo é a promoção de outros direitos fundamentais, como a igualdade e a solidariedade. Considerando a diversidade de relações existentes entre esse dever e uma série de direitos fundamentais, parece mais acertado entender que, de fato, os deveres não estão em uma relação de simetria com os direitos fundamentais, como destaca Canotilho. Há evidentes pontos de conexão entre eles, mas não uma relação necessariamente direta entre um direito e um dever – como faces da mesma moeda.

A ideia de que há direitos dos contribuintes que não são derivativos de deveres, embora possa parecer apenas conceitual, é importante para restabelecer as premissas do Sistema Tributário. Iniciar a abordagem pelos direitos dos contribuintes (e não por seus deveres dos quais poderiam decorrer direitos) ajuda, por um lado, a demonstrar que o limite da atuação do Estado está nesses direitos; e, por outro lado, a restabelecer a ideia de que os direitos individuais de propriedade e de liberdade vêm antes do dever atinente à tributação, conforme já enfrentado no item 1.2. Para Bentley essa inversão é necessária para que se reconheça que a tributação não é um bem/direito fundamental em si, mas, sim, um limite aos direitos fundamentais, ao requerer uma contribuição dos contribuintes para financiar a operação do Estado.³³

O importante, retomando a discussão já realizada no capítulo anterior, é verificar que a ideia de um *dever fundamental de pagar tributos* não se sustenta na Constituição brasileira. O texto constitucional brasileiro impõe um *dever legal de pagar tributos conforme a Constituição*. Isso significa dizer que ele não pode ser considerado de forma autônoma como um dever que se sobrepõe aos direitos fundamentais a ele vinculados e que possa ser exigido dos cidadãos mesmo fora da estrutura de previsibilidade determinada a ele pela Constituição. Esse dever existe apenas nos termos da Constituição, que o define e, principalmente, o limita, ao estabelecer um espaço de liberdade no qual os contribuintes podem atuar, conhecendo as consequências tributárias daí decorrentes. Desse modo, para o cidadão estabelece-se a confiança de que ele não

33. Duncan Bentley, *Taxpayers' Rights: Theory, Origin and Implementation*, Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2007, pp. 48; 403.

será exposto a obrigações de pagamento para além dos fatos da lei tributária, o que significa, conseqüentemente, que as situações que não podem ser incluídas nesses fatos não causarão obrigações de pagamento.³⁴ É o que se passa a analisar.

3.2 O direito fundamental de economizar tributos como garantia constitucional

3.2.1 O regime de liberdade e previsibilidade determinado pela Constituição

Feitas estas considerações, ainda que breves, é preciso esclarecer que o direito fundamental de economizar tributos (re)construído a partir do Sistema Constitucional Tributário estabelecido pela Constituição de 1988 tem natureza normativa de *princípio*, enquanto norma finalística que estabelece a promoção de um estado de coisas no qual os contribuintes possam confiar que seu âmbito de liberdade e de livre disposição da propriedade, assim como de liberdade econômica, será respeitado e limitado tão somente nos termos definidos pela Constituição e pela lei.

Trata-se de uma norma-princípio que exige a adoção de comportamentos que contribuam mais para a existência de um estado de coisas no qual o contribuinte tenha respeitada a sua liberdade de atuação, cuja restrição só pode ocorrer nos rígidos limites estabelecidos pela Constituição e pela lei. Quanto maior a segurança com relação às regras tributárias e à sua aplicação, maior a promoção desse princípio. E, em sentido contrário, quanto maior a flexibilização desse princípio, em nome do dever fundamental de pagar tributos baseado nos princípios da solidariedade, da igualdade e da capacidade contributiva, maior a sua restrição. Embora não haja expresso um dispositivo que defina o direito fundamental de economizar tributos no texto constitucional, isso não impede o seu reconhecimento como direito fundamental implícito, decorrente do sistema de liberdade e de previsibilidade determinado pela Constituição. De fato, as normas de direitos fundamentais não podem ser limitadas apenas àquelas diretamente prescritas pelo texto constitucional. Há normas de direitos fundamentais “fundamentalmente atribuídas”, ou seja, não diretamente decorrentes do texto constitucional, mas decorrentes das normas

34. Wolfgang Schön, “Legalität, gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit als Grundlagen des Steuerrechts”, in Rainer Hüttemann (org.), *Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht*, Köln, Otto Schmidt, 2010, pp. 29-63 (34).

de direitos fundamentais diretamente estabelecidas.³⁵ Esse é o caso do direito fundamental de economizar tributos, que pode ser reconstruído a partir do reconhecimento de que o dever de pagá-los encontra limites rígidos na Constituição brasileira, o que leva à existência de um espaço de atuação no qual o cidadão pode esperar que terá seus direitos fundamentais de liberdade e de propriedade assegurados de qualquer restrição por meio da tributação.

Não obstante seja um reflexo de outros direitos expressamente definidos pela Constituição, essa posição não deixa de ter suas características próprias. Trata-se, nesse sentido, de um subprincípio com relação aos princípios da segurança jurídica, legalidade e liberdade, cujo grau de concretização é ampliado, para estabelecer que na relação específica contribuinte-Estado fiscal, há o direito fundamental de atuar com a finalidade própria de economizar tributos. Embora haja sobreposições dos estados de coisas objetivados por esses outros direitos, mais amplos, esse direito específica, de forma subjetivada para o contribuinte, o seu direito legítimo de buscar a economia tributária. Daí a discordância com Schön, por exemplo, que reconhece o direito ao planejamento tributário no ordenamento alemão, mas não o considera como um direito fundamental específico, e sim como um mero reflexo de direitos de liberdade e de legalidade no âmbito tributário.³⁶

A falta de caracterização desse direito como fundamental tem resultados práticos perceptíveis: se esse direito não é assegurado constitucionalmente, e sim apenas pela lei, então, isso significa dizer que a própria lei também pode afastá-lo. No ordenamento jurídico brasileiro, contudo, há direitos fundamentais específicos para os contribuintes, que não dependem de uma concretização pelo legislador. Pelo contrário, constroem o legislador a respeitá-los ao estabelecer as normas tributárias. São, nesse sentido, posições jurídicas específicas para o Direito Tributário, que permitem a definição do direito de economizar tributos também como um direito fundamental.

Tal direito tem dois fundamentos principais a partir da Constituição. De um lado, a delimitação das competências tributárias por meio de

35. Robert Alexy, *Theorie der Grundrechte*, cit., 3ª ed., p. 60. No mesmo sentido, Riccardo Guastini reconhece a existência de “normas implícitas” (*Le Fonti del Diritto*, Milano, Giuffrè, 2010, p. 23).

36. Wolfgang Schön, “Legalität, gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit als Grundlagen des Steuerrechts”, cit., in Rainer Hüttemann (org.), *Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht*, pp. 29-63 (38-39).

regras e, de outro lado, a fixação de limitações constitucionais (rígidas) ao exercício do poder de tributar. A definição de competências e de suas materialidades pela própria Constituição é uma das características mais marcantes da Constituição brasileira. Enquanto em outros Países esse tipo de definição pertence ao âmbito infraconstitucional, no Brasil isso foi definido pela própria Constituição. Assim, a Constituição não se limita a definir os tipos de tributos que podem ser instituídos (art. 145), como define qual Ente Federado tem competência para cada um deles e sobre qual materialidade cada um deles deverá incidir (arts. 153 a 156). E essas definições são feitas por meio de uma “especificação conceitual determinante”, para usar termo cunhado por Machado Derzi.³⁷ Como destaca a autora, quando a Constituição usa um conceito, um instituto ou forma do Direito Privado, o nome empregado *denota* certo objeto, segundo a *conotação* que ele tem na ciência jurídica particular, da qual se origina. Isso porque a conotação completa que advém da ciência do Direito Privado é condição prévia de inteligibilidade e univocidade do discurso constitucional. E se a Constituição se utiliza desse sentido, extraído de certo ramo jurídico, para assegurar a discriminação e a delimitação de competência, ou seja, para definir o próprio pacto federativo, não é dado ao legislador infraconstitucional alterá-lo.³⁸ As referências terminológicas postas no plano constitucional referem-se a conceitos, que configuram efetivos parâmetros a serem observados na definição de onde se inicia e, fundamentalmente, onde se encerra o espaço para a instituição de tributos.³⁹

O federalismo brasileiro, portanto, tem como marca a existência de uma outorga de competência específica a cada Ente Federado. Essa característica não importa apenas do ponto de vista do financiamento desses Entes, até mesmo porque a repartição de receitas tributárias segue regras próprias, também dispostas na Constituição. A competência tributária, contudo, trata de uma verdadeira competência política que é outorgada a cada Ente da Federação, para que tome decisões vinculadas ao seu exercício – do ponto de vista fiscal e extrafiscal.⁴⁰ A outorga

37. Misabel Abreu Machado Derzi, “A desconsideração dos atos e negócios jurídicos dissimulatórios, segundo a LC 104/2001”, in Valdir de Oliveira Rocha (coord.), *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*, São Paulo, Dialética, 2001, pp. 205-232 (223).

38. *Idem*, pp. 205-232 (221).

39. Paulo Ayres Barreto, *Planejamento Tributário – Limites Normativos*, São Paulo, Noeses, 2016, p. 58.

40. Nessa linha, ao tratar dos tributos com finalidade indutora (ao contrário daqueles com finalidade fiscal), Dieter Birk menciona o tributo como instrumento de poder

dessas competências é feita a partir de regras com estruturas fechadas, ou seja, com a enumeração exaustiva daquilo que poderá ser instituído. Veja-se, como exemplo, o art. 153: compete à União instituir impostos sobre (i) importação de produtos estrangeiros, (ii) exportação de produtos nacionais ou nacionalizados, (iii) renda e proventos de qualquer natureza, (iv) produtos industrializados, (v) operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários, (vi) propriedade territorial rural, (vii) grandes fortunas e (viii) produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos de lei complementar (inserido pela Emenda Constitucional n. 132/2023). Tal dispositivo ainda é complementado pela regra estabelecida no art. 154, segundo a qual a União poderá instituir impostos não previstos no artigo anterior, desde que (i) mediante lei complementar, (ii) sejam não cumulativos e (iii) não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos demais já discriminados na Constituição. Vale referir que o inciso II desse artigo ainda estabelece a possibilidade de instituição de impostos extraordinários na iminência de guerra externa.

Por um lado, a leitura em conjunto desses dispositivos demonstra que o constituinte estabeleceu uma regra com *antecedente fechado*, o que significa que a norma enumera exaustivamente os fatos (no caso, as hipóteses) em presença dos quais se produz a consequência jurídica (no caso, o poder para instituição do tributo), além de estabelecer as suas únicas hipóteses de exceção.⁴¹ Isso significa dizer que não há outras situações, além dessas enumeradas, nas quais a União poderá instituir impostos. Como destaca Ávila, o decisivo é que a Constituição não permitiu a tributação pelo estabelecimento de princípios, o que deixaria parcialmente aberto o caminho para a tributação de todos e quaisquer fatos condizentes com a promoção de ideais constitucionais; em vez disso, a Constituição optou pela atribuição de poder por meio de regras específicas, definindo já no plano constitucional os fatos que podem ser objeto de tributação. É exatamente essa opção pela atribuição de poder por meio de regras que “implica a proibição de livre ponderação

(*Steuer als Machtinstrument*) (“Finanzierungszwecke und Lenkungszwecke in einem verfassungsmäßigen Steuersystem”, in Joachim Lang *et al.* (eds.), *Grundrechtsschutz im Steuerrecht. Rechtsstaat in der Bewährung*, vol. 35, Heidelberg, C. F. Müller, 2001, pp. 67-88 (67)). Em sentido semelhante: Monika Jachmann, *Verfassungsrechtliche Grenzen der Besteuerung: Sozialstaatliche Steuergesetzgebung im Spannungsverhältnis zwischen Gleichheit und Freiheit*, Aachen, Shaker, 1996, p. 4.

41. Riccardo Guastini, *L'Interpretazione dei Documenti Normativi*, Milano, Giuffrè, 2004, p. 201.

do legislador a respeito dos fatos que ele *gostaria* de tributar, mas que a Constituição deixou de prever”.⁴²

Por outro lado, o texto do art. 154 ainda ratifica a conclusão acerca dos limites instituídos pelas materialidades discriminadas na Constituição: se a União não pode instituir novos impostos com as materialidades já discriminadas, isso significa que essas funcionam como limites intransponíveis, isto é, conceitos que delimitam um campo determinado de atuação. Mais que isso: o desrespeito a uma norma de competência viola o direito fundamental de liberdade, porque as normas constitucionais de competência bem como outras normas procedimentais e normas relativas a formalidades, presentes na parte organizacional da Constituição, têm como função, ao lado de outras, proteger a liberdade individual.⁴³ O Supremo Tribunal Federal reconhece, na maior parte dos casos, que as materialidades estabelecidas pelas regras de competência são balizas que não podem ser ultrapassadas pelo legislador infraconstitucional. Um exemplo ilustra esse posicionamento: ao julgar inconstitucional a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS-Importação, cuja base de cálculo definida pela Constituição é o valor aduaneiro, o Tribunal reconheceu que o constituinte circunscreveu a tal base a respectiva competência.⁴⁴ Reconheceu-se, portanto, que “o figurino dos tributos, em geral, está na Carta da República”, que, no caso, definiu que “a incidência se faz sobre o valor aduaneiro”.⁴⁵

Mas a Constituição não se limitou a outorgar competências e delimitar materialidades de cada tributo. Ela foi além, e estabeleceu também limitações expressas ao exercício desse poder mesmo dentro do campo de competência outorgado. Em outras palavras, simplesmente ter competência para a instituição de determinado tributo não é suficiente para garantir a sua constitucionalidade; é preciso, ainda, que o *modo* como ele esteja instituído respeite o rol de garantias determinadas pela Constituição. Esse é o papel cumprido pelas limitações constitucionais ao poder de tributar, um conjunto de disposições que ratifica a especificidade do Direito Tributário ao definir como o exercício do poder tributário deve ocorrer, conforme anteriormente tratado. O próprio constituinte reco-

42. Humberto Ávila, *Sistema Constitucional Tributário*, 5ª ed., São Paulo, Saraiva, 2012, p. 219.

43. Robert Alexy, *Theorie der Grundrechte*, cit., 3ª ed., p. 348.

44. STF, Tribunal Pleno, RE 559.937, rela. Min. Ellen Gracie, rel. para o acórdão Min. Dias Toffoli, j. 20.3.2013.

45. STF, Tribunal Pleno, voto do Min. Marco Aurélio no RE 559.937, rela. Min. Ellen Gracie, rel. para o acórdão Min. Dias Toffoli, j. 20.3.2013, p. 61 do acórdão.

nheceu que a legalidade geral não era suficiente, e, por isso, estabeleceu expressamente a legalidade tributária. O próprio constituinte reconheceu que a segurança jurídica geral não era suficiente, e por isso, estabeleceu a anterioridade e a irretroatividade tributárias.

Esses exemplos, aos quais outros poderiam ser somados, demonstram que a Constituição reconheceu a necessidade de que esses princípios fossem ainda mais protetivos no que se refere ao Direito Tributário. Essa escolha, por conseguinte, não está no âmbito de discricionariedade do legislador infraconstitucional ou do intérprete ou aplicador da Constituição. Foi uma escolha do texto constitucional definir limites intransponíveis ao exercício do poder de tributar vinculados à proteção dos direitos fundamentais dos contribuintes. Assim, essas limitações são verdadeiros direitos públicos subjetivos dos contribuintes, oponíveis ao Estado enquanto poder tributante. É importante frisar que essas limitações ao poder de tributar devem ser vistas como instrumentos definidores da competência, na medida em que demarcam o seu campo de abrangência e o modo como ela pode ser exercida, e não propriamente como obstáculos desta, já que, além dos limites fixados, a competência não é vedada: ela simplesmente não existe.⁴⁶

Essa escolha da Constituição de 1988, portanto, gera consequências que precisam ser respeitadas. Se a Constituição define de forma rígida o espaço no qual o poder tributário poderá ser exercido, estabelecendo *o que* pode ser tributado, *por quem* pode ser tributado, *quando* pode ser tributado e *de que modo* pode ser tributado, isso significa que a própria Constituição também estabelece um espaço no qual não poderá haver tributação, que é exatamente aquele espaço que foge desses limites rígidos. Em outras palavras, as considerações anteriores demonstram que o Sistema Tributário Nacional é um sistema de previsibilidade, que tem como consequência o reconhecimento de um espaço de liberdade ao contribuinte. Resta evidenciado que, à luz da Constituição, são prevalentes os princípios de segurança jurídica, certeza e previsibilidade no Direito Tributário, por isso a prevalência de conceitos ao invés de tipos nas regras de atribuição de competência e a exigência pela instituição por meio de leis, que devem, tanto quanto possível, primar pela precisão, definição e objetiva determinação.⁴⁷

46. Luciano Amaro, *Direito Tributário Brasileiro*, 15ª ed., São Paulo, Saraiva, 2009, p. 107.

47. Misabel Abreu Machado Derzi, “A desconsideração dos atos e negócios jurídicos dissimulatórios, segundo a LC 104/2001”, cit., in Valdir de Oliveira Rocha (coord.), *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*, pp. 205-232 (224).

A importância dessas regras está em criar uma rigidez aplicativa que não pode ser afastada, por meio de ponderação, pela consideração de razões muitas vezes qualificadas de superiores, como ocorre em outros sistemas jurídicos em que não há esse tipo de regramento.⁴⁸ A estrutura da Constituição no subsistema tributário pode ser resumida em: princípios gerais, limitações ao poder de tributar e regras de atribuição de poder. Esses princípios gerais informam o exercício do poder tributário, mas o fazem tão somente onde esse poder existe. Os princípios não criam o poder, eles informam o seu exercício. Há uma grande diferença nisso: primeiro é preciso ter poder, para então se definir o modo como ele será exercido. Exatamente por isso, a criação de poder por meio da aplicação direta dos princípios significa desvirtuar a própria estrutura definida pela Constituição e ignorar que essa estrutura está fundamentada também em regras específicas de atribuição de poder.

É a partir desta estrutura de previsibilidade que se reconhece o direito de economizar tributos. Esse direito é um resultado direto da determinação do subsistema tributário tal qual posto pela Constituição. Embora pudesse ter optado por outro tipo de sistema, a Constituição fez a sua própria escolha e não deixou margem de apreciação ao intérprete com relação a ela. Não obstante tenha se tornado usual que os intérpretes da Constituição supervalorizem sua própria preferência daquilo que a Constituição “realmente” quer dizer e, ao mesmo tempo, afastem os aspectos do texto, da história e da estrutura que não se ajustem à sua preferência, não se pode – é preciso mais uma vez lembrar –, a pretexto de ler e interpretar a Constituição, reescrevê-la.⁴⁹

Não concordar com o texto constitucional do ponto de vista político ou moral não pode resultar na desconsideração do seu reconhecimento enquanto decisão constitucional. Noutro dizer, não é possível atribuir ao sistema jurídico uma abertura que ele verdadeiramente não apresenta: não há esta outorga para que o intérprete construa um sistema conforme a sua ideologia.⁵⁰ Se a Constituição, por conseguinte, estabeleceu de forma rígida os contornos dentro dos quais o poder tributário poderia ser exercido e, mais que isso, a forma por meio da qual ele deveria ser exercido, é impreterível a conclusão de que ela estabeleceu também um

48. Humberto Ávila, *Teoria da Segurança Jurídica*, 4ª ed., São Paulo, Malheiros Editores, 2016, p. 662.

49. Laurence Tribe e Michael Dorf, *On Reading the Constitution*, Cambridge, Harvard University Press, 1991, pp. 7; 18; 25-26.

50. Paulo Ayres Barreto, *Planejamento Tributário – Limites Normativos*, cit., pp. 80-81.