

MARTHA TORIBIO LEÃO

O DIREITO FUNDAMENTAL DE
ECONOMIZAR
TRIBUTOS

Entre Legalidade, Liberdade
e Solidariedade

4^a EDIÇÃO

Revista e atualizada

2026

 EDITORA
*Jus*PODIVM |  MALHEIROS
EDITORES

www.editorajuspodivm.com.br

*pretativo – 1.6.2 Formalismo na aplicação: do formalismo ao particularismo
– 1.7 Conclusões parciais: a especificidade do Direito Tributário.*

1.1 Considerações introdutórias: as diferentes funções dos princípios

Os princípios não são todos iguais. Aliás, as normas jurídicas em geral não o são, porque também as regras não podem ser medidas todas pela mesma métrica, como se fossem objetos materiais comparáveis umas com as outras. Mesmo com relação às normas de direitos fundamentais há graduações de “fundamentalidade”, sendo necessário o estabelecimento de fronteiras de intensidade.³ As normas não são todas iguais porque possuem principalmente funções diferentes no ordenamento jurídico. Como destaca Ferraz Jr., apenas em uma forma muito genérica e imprecisa pode-se falar de uma definição de norma. Por sua multiplicidade de elementos, obtém-se, na realidade, uma enumeração de variados exemplos de enunciados reconhecidos como normas jurídicas, de tal modo que falar de um gênero – norma jurídica – do qual as outras são espécies não é uma afirmação rigorosa. Nem mesmo é possível criar um sistema classificatório, porque os critérios são diversos e tópicos. De forma geral, as normas podem ser diferenciadas pela sua relação sintática, semântica e pragmática. As normas têm como ser diferenciadas tanto pela relação dos signos em si (sintaxe) como pela relação com o objeto (semântica) e pela relação com os seus usuários (pragmática), ou seja, normas em relação a normas, normas em relação ao objeto normado e normas em relação à sua função.⁴ Em sentido semelhante, Reale destaca que o essencial é reconhecer que as normas jurídicas, sejam elas enunciativas de formas de ação ou comportamento ou de formas de organização e garantia das ações ou comportamentos, não são modelos estáticos e isolados, mas, sim, modelos dinâmicos que se implicam e se correlacionam, dispondo-se em um sistema, no qual umas são subordinantes e outras subordinadas, umas primárias e outras secundárias, umas principais e outras subsidiárias ou complementares, segundo ângulos e perspectivas que se refletem nas diferenças de qualificação verbal.⁵ As

3. José Carlos Vieira de Andrade, *Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*, 2ª ed., Coimbra, Livraria Almedina, 2001, p. 92.

4. Tércio Sampaio Ferraz Jr., *Introdução ao Estudo do Direito*, 8ª ed., São Paulo, Atlas, 2015, pp. 92-93.

5. Miguel Reale, *Lições Preliminares de Direito*, 27ª ed., 17ª tir., São Paulo, Saraiva, 2016, p. 99.

sim, deve-se não apenas separar espécies de normas (regras, princípios e postulados), como também se deve fazer uma divisão interna dentro dessas espécies, categorizando diferentes tipos de função em virtude de uma série de critérios. O ponto principal é demonstrar que os princípios não são todos iguais e não devem ser tratados como se fossem.

Nesse sentido, aliás, a incomensurabilidade dos princípios é tema recorrente na doutrina. Os bens são definidos como incomensuráveis quando não há uma métrica comum para analisá-los, ou, nas palavras de Raz, “imperfeitamente comensuráveis”. A incomensurabilidade para o autor é definida da seguinte forma: “A” e “B” são incomensuráveis se não é verdadeiro afirmar nem que um é melhor que o outro nem que eles têm igual valor.⁶ Em outras palavras, significa dizer que não há como medi-los. É exatamente o que ocorre com os princípios. Como destaca MacCormick, não faz sentido perguntar se a vida é melhor que a liberdade, a solidariedade ou a dignidade, ou se uma tem menor valor que a outra. E nem existe de fato um valor máximo, como a felicidade por exemplo, para o qual se poderia com conhecimento medir a contribuição de cada valor, como se eles pudessem ser comparados uns com os outros de acordo com a sua contribuição para este valor.⁷ Uma escala única de valores mensuráveis é, portanto, inexistente.⁸ Mas, se os princípios são incomensuráveis e não podem ser medidos pela mesma métrica, então, é indevida a defesa de que todos os tipos de conflitos sejam resolvidos como questões de ponderação. A partir desta perspectiva, muito do que comumente se menciona acerca de conflitos em matéria tributária se torna, no mínimo, estranho: é possível afirmar que a solidariedade vale mais que a liberdade ou a legalidade? Ou que ela se sobressai ou prevalece sobre esses outros princípios em situações de “conflito”? Esse tipo de ideia, quando não expressa, encontra-se nas entrelinhas da maioria das decisões judiciais e administrativas sobre Direito Tributário, especialmente quando se trata de julgar condutas visando à economia tributária por parte dos contribuintes. É preciso, contudo, reconhecer que nem sempre há uma ponderação de valores a ser feita. Primeiro, porque há casos em que a própria Constituição já fez essa ponderação e definiu

6. Joseph Raz, *The Morality of Freedom*, Oxford, Oxford University Press, 1986, p. 322. Sobre o tema da incomensurabilidade dos valores, vide também: Mauro Barberis, “Pluralismo de los valores, nuevo constitucionalismo y balance libertad-seguridad”, *Doxa, Cuadernos de Filosofía del Derecho*, vol. 39, pp. 265-288 (270-271), Alicante, 2016.

7. Neil MacCormick, *Rhetoric and the Rule of Law: a Theory of Legal Reasoning*, Oxford, Oxford University Press, 2005, p. 116.

8. Aleksander Peczenik, *On Law and Reason*, 2ª ed., Dordrecht, Springer, 2008, p. 251.

uma posição por meio de uma regra. Segundo, porque há casos em que o conflito é meramente aparente e não persiste diante da definição do conceito e do âmbito de aplicação dos princípios envolvidos.

A incomensurabilidade dos princípios – e a sua conseqüente incomparabilidade – ainda é um debate muito mais estrangeiro do que brasileiro. Para os fins deste trabalho, contudo, é importante mencioná-la, na medida em que se trata exatamente da constatação de que nem todos os princípios são iguais em termos de estrutura e função, e, por conseguinte, não podem ser tratados da mesma forma e comparados pela mesma métrica. Na Alemanha e nos Estados Unidos essa é uma discussão mais antiga, que envolve a teoria de Alexy sobre a ponderação de princípios (e a sua própria definição do que seriam os princípios). No conceito do autor, princípios seriam mandamentos a serem otimizados, ou seja, normas que requerem que alguma coisa seja realizada no maior grau possível, de acordo com possibilidades normativas e fáticas.⁹ O problema é que a sua teoria acabou por criar uma “hipostasiação” dos princípios, isto é, houve um exame de um tipo de princípios, mais especificamente dos princípios de propriedade e liberdade, que são aqueles realizáveis em graus, estendendo-se essa estrutura para todos os princípios, como se todos eles fossem iguais.¹⁰ Mas como é possível dizer que Estado de Direito e propriedade são iguais? Eles possuem a mesma estrutura e a mesma função? Essa hipostasiação trata todos os princípios da mesma forma, quando se está tratando de princípios incomensuráveis, que não possuem uma uniformidade material que permita o tipo de comparação necessária para a ponderação. O pressuposto da comparação é certa homogeneidade estrutural e material, que permita o grau de comparação. Conforme Ávila, a ponderação pressupõe a *concorrência horizontal* entre princípios, e nem todos os princípios mantêm uma *relação paralela* entre si. Isso decorre de três razões principais: primeiro, nem todos os princípios exercem a mesma função; segundo, nem todos os princípios se situam no mesmo nível; e, terceiro, nem todos os princípios têm a mesma eficácia.¹¹ Exatamente

9. Robert Alexy, *Theorie der Grundrechte*, 3ª ed., Frankfurt am Main, Suhrkamp, 1996, pp. 75-76.

10. O termo “hipostasiação” foi cunhado por Humberto Ávila em debate com Virgílio Afonso da Silva apresentado na Faculdade de Direito da USP, na *Série Diálogos Fundamentais*, cujo tema foi “A teoria dos princípios de Robert Alexy”, em 30.10.2013. “Hipostasiar” significa “atribuir abusivamente realidade absoluta a uma coisa relativa” (Antônio Houaiss e Mauro de Salles Villar, *Dicionário da Língua Portuguesa*, Rio de Janeiro, Objetiva, 2009, p. 1.027).

11. Humberto Ávila, *Teoria dos Princípios*, 18ª ed., São Paulo, Malheiros Editores, 2018, pp. 151-152.

por isso, quando a função, o nível e a eficácia não são os mesmos não se está diante de uma relação conflituosa, nem de oposição, mas, sim, de imbricamento: daí o afastamento da ponderação como modo de aplicação dos princípios, no sentido de operação mediante a qual é atribuída uma dimensão de peso aos princípios que entram em conflito e são criadas regras de prevalência entre eles diante do caso concreto. Não se pode ignorar a heterogeneidade eficaz dos princípios constitucionais.¹² Alguns princípios, pela sua própria natureza, sequer poderiam ser afastados, como é o caso dos sobreprincípios do Estado de Direito e da dignidade humana, por exemplo.¹³ Isso significa dizer que alguns princípios não se conformam à ideia de ponderação, assim como alguns relacionamentos entre determinados princípios não se conformam à ideia de conflito.

A matéria, contudo, não deixa de ser alvo de crítica. Para Virgílio Afonso da Silva, por exemplo, a incomensurabilidade dos valores não levaria necessariamente à incomparabilidade ou excluiria a possibilidade de ponderação ou balanceamento de princípios. Pelo contrário, ela aumentaria a possibilidade de compará-los.¹⁴ O ponto do autor é defender a ponderação dos princípios, independentemente da falta de um critério ou métrica que permita comensurá-los. Outros autores também defendem a manutenção da possibilidade de ponderação mesmo diante da incomensurabilidade, como Peczenik. Para o autor, a incomensurabilidade dos valores decorre do fato de que a linguagem não é completamente precisa e de que a argumentação jurídica envolve julgamentos de valor, que não têm apenas aspectos teóricos, mas também práticos. Essa incomensurabilidade, no entanto, não afastaria a ponderação, mas apenas a possibilidade de que haja somente uma resposta certa – trata-se, neste sentido, de uma crítica à teoria de Dworkin no sentido de que o Direito tem uma “resposta certa” a ser obtida em cada caso.¹⁵ Em que pese tais considerações, é fundamental atentar para o fato de que a ponderação,

12. Idem, pp. 152 e 157.

13 Sobre o tema, Ruiz Manero afirma, em tradução livre: “o dever de tratar todos de acordo com a sua dignidade humana é também, por isso, um dever que não pode ser afastado pela ponderação; trata-se de um dever não sujeito a exceções, isso é, um dever que resulta concludente” (Juan Ruiz Manero, “Rule of Law e bilanciamento. Un limite del bilanciamento e una insufficienza della sua teoria standard”, in Giorgio Pino e Vittorio Villa (eds.), *Rule of Law: l'ideale della legalità*, Bologna, Il Mulino, 2016, pp. 333-356 (348))

14. Virgílio Afonso da Silva, “Comparing the incommensurable: constitutional principles, balancing and rational decision”, *Oxford Journal of Legal Studies* 31/273-301 (276), 2011; idem, “O Supremo Tribunal Federal precisa de Iolau: resposta às objeções de Marcelo Neves ao sopesamento e à otimização”, *Revista de Direito da Universidade de Brasília* 02/96-118 (111), n. 01, Brasília, janeiro/2016.

15. Aleksander Peczenik, *On Law and Reason*, cit., 2ª ed., p. 251.

como qualquer relação comparativa, demanda que se encontrem critérios comuns ou que se estabeleça uma *relação paralela* entre os princípios, havendo, assim, um ônus argumentativo de construir esses critérios em cada caso. Em outras palavras, a ponderação de princípios no âmbito do Direito Tributário demandaria a comprovação de que os princípios aplicados mediante esta técnica estão em concorrência horizontal, com relação à sua função, seu nível e sua eficácia. Sem essa fundamentação a ponderação como técnica de aplicação resta prejudicada.

A Constituição é, de fato, plural. Ao mesmo tempo em que estabelece como um de seus objetivos fundamentais a construção de uma sociedade *solidária*, também prevê a construção de uma sociedade *livre*, não por acaso, no mesmo dispositivo (art. 3º, I). Ao mesmo tempo em que prevê a redução das desigualdades sociais como objetivo (art. 3º, III), estabelece o direito à propriedade privada como garantia fundamental (art. 5º, XXII). Muitas outras comparações poderiam ser feitas, todas elas para demonstrar que há uma ambivalência principiológica na Constituição de 1988, que, embora preveja e estabeleça objetivos de desenvolvimento social, também assegura e defende direitos de liberdade e de propriedade, além de um sistema de previsibilidade vinculado ao exercício de poder que sobre eles interfira.¹⁶ Mas, se há uma ambivalência principiológica, deve-se resolver a questão através da coerência sistemática. Isso significa dizer que, se há princípios que apontam para mais de uma direção, é necessário investigar qual é a aglutinação maior da Constituição. Isso porque é a preferência axiológica para um desses lados que irá resolver a maior parte dos problemas decorrentes da interpretação e aplicação dos dispositivos constitucionais no âmbito do Direito Tributário – independentemente da posição pessoal ou dos interesses do seu intérprete.¹⁷ Ainda que não se possa definir uma precedência absoluta ou uma relação definitiva de prevalência de um princípio abstratamente e em geral sobre o outro,¹⁸ o que se menciona é a preferência axiológica da Constituição a determinado grupo de princípios em determinado âmbito do Direito. Uma coisa é a função e a eficácia de cada um dos princípios integrantes da estrutura, e outra é a preferência axiológica da própria estrutura. Isso porque muitas vezes o próprio texto constitucional antecipa situações de conflito e as define

16. Em sentido semelhante: Ingo Wolfgang Sarlet, *A Eficácia dos Direitos Fundamentais*, 6ª ed., Porto Alegre, Livraria do Advogado, 2006, p. 77.

17. Humberto Ávila, “Planejamento tributário”, *RD Tributário* 98/74-85 (81), São Paulo, Malheiros Editores, 2006.

18. Robert Alexy, *Theorie der Grundrechte*, cit., 3ª ed., p. 94.

por meio de regras ou de funções distintas atribuídas a cada um dos princípios. Nesse ponto, é preciso esclarecer que mesmo quem defende a máxima do sopesamento e da proporcionalidade, como Alexy, por exemplo, o faz sob a ótica de princípios, afastando este tipo de método quando o caso se refere às regras. O autor inclusive critica a formulação genérica do Tribunal Constitucional alemão no sentido de que o postulado da proporcionalidade decorre, “no fundo, já da própria essência dos direitos fundamentais”,¹⁹ na medida em que isso só seria válido com relação às normas com caráter de princípio.²⁰ Do mesmo modo, Virgílio Afonso da Silva é enfático ao defender que as regras não são sopesáveis: a ideia de que o legislador estaria livre para afastar a aplicação de uma regra por entender que há um princípio mais importante que justifica esse afastamento teria como consequência um alto grau de insegurança jurídica.²¹

O foco deste trabalho, portanto, é buscar a preferência axiológica da estrutura constitucional no Sistema Constitucional Tributário, (re)construindo-a sistematicamente a partir do próprio texto constitucional e das funções atribuídas por ele a cada um destes princípios no que tange ao Direito Tributário. É preciso buscar a interpretação que permita que esses princípios convivam harmonicamente, se assim determinou a própria Constituição. Paraphraseando Nogueira, que defendia uma interpretação da norma tributária que não fosse nem *pró-Fisco* nem *pró-contribuinte*, mas, sim, *pro lege*, o que se buscará (re)construir é a interpretação *pró-Constituição*.²² O objetivo é construir uma teoria sobre a função dos princípios da solidariedade, da legalidade e da liberdade (e de princípios correlatos a estes) no Sistema Tributário Nacional, criticando, a ideia ainda prevalente na doutrina e jurisprudência brasileiras de que esses princípios muitas vezes entrariam em conflito em casos difíceis de Direito Tributário – e que deveriam ser ponderados com a prevalência da solidariedade. Nesse sentido, não se pode deixar de reconhecer a problematização de se pretender comparar em graus de valor princípios totalmente distintos como solidariedade, legalidade e liberdade. O problema

19. *BVerfGE* 19, 342 (348-349); 65, 1 (44).

20. Robert Alexy, *Theorie der Grundrechte*, cit., 3ª ed., p. 100.

21. Virgílio Afonso da Silva, *Direitos Fundamentais: Conteúdo Essencial, Restrições e Eficácia*, 2ª ed., 4ª tir., São Paulo, Malheiros Editores, 2017, p. 52.

22. Ruy Barbosa Nogueira, *Curso de Direito Tributário*, 9ª ed., São Paulo, Saraiva, 1989, p. 102. Os termos também são utilizados por Ricardo Mariz de Oliveira, “Prefácio”, in Fábio Piovesan Bozza, *Planejamento Tributário e Autonomia Privada*, São Paulo, Quartier Latin/IBDT, 2015, p. 30.

crece de importância quando se verifica que, muitas vezes, dispositivos são comparados como se fossem todos princípios, quando na verdade em determinadas situações – especialmente no Direito Tributário brasileiro – se está diante desses valores positivados em verdadeiras regras constitucionais, independentemente da doutrina usada para caracterizá-las. Não obstante se reconheça a importância da discussão doutrinária sobre a diferença entre regras e princípios e os vários critérios utilizados para diferenciar entre essas espécies normativas, adota-se neste trabalho a diferenciação proposta por Ávila e Barberis: de um lado, as regras são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação da correspondência; de outro lado, os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementariedade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação de correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos da conduta.²³

Enquanto normas imediatamente finalísticas, que estabelecem um ideal de coisas a ser buscado, os princípios têm uma atuação importante tanto sobre outras normas, como as regras, como também sobre fatos e provas. Os princípios mantêm uma relação recíproca profunda e diferenciada, especialmente determinada por meio de sua função.²⁴ Por isso, menciona-se a aptidão dos princípios de produzir efeitos em diferentes níveis e funções, que pode ser qualificada como a sua *função eficaz*.²⁵ Segundo Ferraz Jr., as normas podem ter três tipos de função eficaz: primeiro, a *função de bloqueio*, ou seja, a função de impedir ou cercear a ocorrência de comportamentos indesejados; segundo, a *função de programa*, isto é, a função de realizar determinado objetivo; e, terceiro, a *função de resguardo*, ou seja, a função de assegurar uma conduta desejada. Essas funções não são exercidas necessariamente e simultaneamente, com o mesmo grau de intensidade, por todas as normas.²⁶ Ao contrário, conforme já referido, não é possível fazer uma classificação estanque das regras e nem dos princípios, na medida em que esses são modelos

23. Humberto Ávila, *Teoria dos Princípios*, cit., 17ª ed., pp. 102 e ss.; Mauro Barberis, *Filosofia del Diritto – Un'Introduzione Teorica*, 3ª ed., Torino, G. Giappichelli Editore, 2008, pp. 144 e ss. Como contraponto, por todos, no exterior: Robert Alexy, *Theorie der Grundrechte*, cit., 3ª ed., pp. 75 e ss.; e no Brasil: Virgílio Afonso da Silva, *Direitos Fundamentais: Conteúdo Essencial, Restrições e Eficácia*, cit., 2ª ed., 4ª tir., pp. 64 e ss.

24. Geraldo Ataliba, *Sistema Constitucional Tributário*, São Paulo, Ed. RT, 1968, p. 7.

25. Tércio Sampaio Ferraz Jr., *Introdução ao Estudo do Direito*, cit., 8ª ed., p. 161.

26. Idem, *ibidem*.

dinâmicos, sujeitos a diferentes critérios com relação ao seu sujeito, à sua aplicação, à sua função e assim por diante. Por isso, é necessário (e essencial para este trabalho) fazer uma distinção quanto à função exercida pelos princípios da legalidade, liberdade, segurança jurídica, solidariedade, capacidade contributiva e igualdade.

Ávila, conforme mencionado, diferencia os princípios pela função, nível e eficácia. A *função* diz respeito ao modo como o princípio atua sobre determinado aspecto da atuação estatal: enquanto uns prescrevem o âmbito e o modo de atuação estatal, outros conformam o conteúdo e os fins desta atuação. O *nível* diz respeito às relações hierárquicas entre os próprios princípios: o sobreprincípio da segurança jurídica, por exemplo, está acima dos princípios da irretroatividade e da legalidade. E a *eficácia* diz respeito à função eficaz exercida por cada princípio, como as funções interpretativa, integrativa e bloqueadora.²⁷ Tratando da eficácia dos princípios no Sistema Tributário Constitucional em comparação ao Sistema Tributário alemão, o autor propõe uma diferenciação em relação à eficácia interna e externa.²⁸ Àquelas funções eficazes já mencionadas por Ferraz Jr. o autor soma ainda outras, como a *função eficaz valorativa*, vinculada à valoração dos fatos já selecionados.²⁹ Como destacado por Greenberg, o conteúdo do Direito não é dado simplesmente pela sua prática (entendida como a mera descrição de fatos sobre o que as pessoas falaram ou fizeram), na medida em que alguma coisa deve determinar quais elementos da prática legal são relevantes e como eles devem ser combinados para determinar o conteúdo do Direito – no caso, a valoração desses fatos. Isso porque os fatos descritivos não podem determinar seu próprio significado racional.³⁰ Os princípios (e seu substrato axiológico) atuam nesse ponto, auxiliando não apenas na seleção dos fatos relevantes, como em sua valoração. Eles atuam como

27. Humberto Ávila, *Teoria dos Princípios*, cit., 17ª ed., p. 152.

28. Humberto Ávila, *Sistema Constitucional Tributário*, 5ª ed., São Paulo, Saraiva, 2012, pp. 99-105. O tema também é enfrentado sob a perspectiva da segurança jurídica em: Humberto Ávila, *Teoria da Segurança Jurídica*, 4ª ed., São Paulo, Malheiros Editores, 2016, p. 652.

29. Humberto Ávila, *Sistema Constitucional Tributário*, cit., 5ª ed., pp. 103-104.

30. Mark Greenberg, “How facts make Law”, *Legal Theory* 10/157-198 (161; 172), n. 3, Cambridge University Press, setembro/2004. Vale referir que existe discussão na Teoria do Direito acerca da importância dos “fatos brutos” para o Direito, vinculada a posições positivistas ou antipositivistas. Nesse sentido, há crítica de Neta acerca da teoria de Greenberg (Ram Neta, “On the normative significance of brute facts”, *Legal Theory* 10/199-214, n. 3, Cambridge University Press, setembro/2004).

questões valorativas, que ajudam a determinar quais aspectos fáticos importam e como eles importam.³¹

Esta premissa de que nem todos os princípios exercem as mesmas funções, têm o mesmo nível e a mesma eficácia no sistema brasileiro é importante para este trabalho, uma vez que seu objetivo imediato é analisar a hipótese de existência de um direito fundamental de economizar tributos, a partir do reconhecimento de que a Constituição delimitou um sistema tributário de previsibilidade, e seu objetivo mediato é desconstruir o entendimento de que os casos difíceis de Direito Tributário deveriam ser resolvidos a partir da técnica da ponderação de princípios, com a prevalência de determinada interpretação dos dispositivos constitucionais relativos à solidariedade. Assim, os princípios e regras atinentes ao tema – especialmente a legalidade, liberdade, segurança jurídica, solidariedade, capacidade contributiva e igualdade – serão analisados a partir da função atribuída a cada um deles pela Constituição, (re)construindo interpretações e conclusões a partir do texto constitucional, para, então, aplicá-las e compará-las com as interpretações e conclusões (re)construídas pela doutrina e pela jurisprudência.

1.2 Os direitos fundamentais no Direito Tributário

As considerações anteriores demonstram que o Direito Tributário possui vínculo direto com os direitos fundamentais, na medida em que a sua atuação age diretamente sobre a liberdade e o direito de propriedade dos contribuintes. O Direito Tributário, ao lidar com a imposição de encargos pecuniários aos cidadãos e pessoas jurídicas, nada mais faz do que restringir o direito de propriedade e de liberdade em geral. A ampla gama de garantias constitucionais concedidas aos contribuintes fundamenta-se exatamente nesse vínculo indissociável entre a tributação como restrição desses direitos fundamentais e a necessidade de que isto seja feito de forma a não comprometer o núcleo desses direitos. O terceiro capítulo irá tratar diretamente do conceito de direito fundamental pressuposto neste trabalho, mas o ponto agora é apenas destacar a ligação existente entre o Direito Tributário e a restrição aos direitos fundamentais.

É esta ligação que fundamenta e explica as especificidades do Direito Tributário com relação a uma maior exigência de legalidade e de segurança jurídica, por exemplo – possuindo, inclusive, uma legalidade

31. Théodore Ivainer, *L'Interprétation des Faits en Droit*, Paris, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence/LGDJ, 1988, p. 120; Mark Greenberg, "How facts make Law", cit., *Legal Theory* 10/157-198 (197).

própria –, e a proximidade do Direito Tributário com o Direito Penal, pela similitude das restrições à liberdade entre esses dois ramos do Direito. Embora o Direito Tributário seja erigido pelo dever de contribuir para a sustentabilidade financeira do Estado, estando assentado no princípio da igualdade na contribuição para os encargos públicos, ele não deixa de consubstanciar uma restrição legítima e constitucionalmente embasada em direitos e liberdades fundamentais como a propriedade e a livre iniciativa econômica privada. É importante referir que a afirmação de que o tributo é uma restrição aos direitos fundamentais não equivale a dizer que ele seria um “mal em si”. Referida equivalência não encontra qualquer amparo no reconhecimento do caráter restritivo, ainda que legítimo, da tributação sobre os direitos fundamentais.

Parte da doutrina, no entanto, discorda da ideia de que o tributo seria uma restrição aos direitos fundamentais, sob o argumento de que a importância das receitas tributárias para a sociedade no custeio dos direitos sociais imporia o reconhecimento de que o tributo faria parte do próprio conteúdo dos direitos de propriedade e de liberdade.³² Os argumentos apresentados, contudo, não convencem. Argumentos de ordem social, vinculados às finalidades sociais que justificam a imposição tributária para custeio de direitos sociais, são incapazes de corroborar ou infirmar a tese de que tributo restringe direitos fundamentais. O fato de essa restrição ser justificada pela solidariedade imposta aos cidadãos na vida em sociedade nada diz com relação à tese em debate. Do fato de que o tributo é importante para o custeio de direitos sociais não decorre a conclusão de que a sua imposição, ainda que válida no sentido de que conforme à Constituição e por meio de lei, não seria uma restrição (legítima) aos direitos fundamentais de liberdade e de propriedade: antes do tributo, esses direitos existem e asseguram a livre tomada de decisões sobre os rumos da vida de cada cidadão e o uso de sua propriedade, sendo a imposição tributária uma *limitação*, *interferência* ou *restrição* no âmbito desses direitos.³³

Em outras palavras, esses direitos existem de modo anterior e independente à incidência de tributos, vinculados diretamente à ideia de dignidade da pessoa humana. A Constituição não cria qualquer tributo,

32. Marciano Seabra de Godoi e João Victor Araújo Dande, “Será mesmo o tributo uma restrição a direitos fundamentais?”, *Direito Tributário Atual*, vol. 50, 2022, pp. 305-324.

33. Esse tema específico foi enfrentado em maior profundidade em: Martha Leão, “Um debate sobre forma e conteúdo: os limites do debate científico e a questão específica da relação entre o Direito Tributário e os direitos fundamentais”, *Direito Tributário Atual*, vol. 51, 2022, pp. 484-528.

tão somente outorga competência para os Entes Federados o fazerem por meio de lei, mas prescreve de maneira repetitiva e inclusive específica para o Direito Tributário âmbitos de proteção vinculados exatamente à existência desses direitos. Noutras palavras: a liberdade e a propriedade não existem apenas atreladas à ideia de tributação, sendo anteriores a ela e independentes dela. O fato de o tributo poder ser legitimamente instituído, porque dentro dos limites definidos pelas regras constitucionais e por meio de legislação adequada para tanto, não altera em nada o fato de que o âmbito de exercício desses direitos passa a ser *menor* em virtude da imposição tributária. Como destaca Ávila, a tributação, pelas suas eficácias, oneratória e indutora, atinge, quanto mais intensas elas forem, os direitos do contribuinte relacionados à configuração da sua liberdade e ao uso do seu patrimônio.³⁴ O sujeito passivo tem menor liberdade na tomada de decisão da sua vida a partir da existência de um dever legal e conforme à Constituição de transferir recursos ao Estado – ainda que isso seja legítimo e fruto de uma decisão democraticamente tomada pelos seus representantes legislativos. Um paraíso fiscal, isento de imposições tributárias, não equivale necessariamente a um país sem direitos fundamentais de liberdade e de propriedade, pela singela razão de que inexiste uma relação de implicação necessária entre a existência desses direitos e a incidência tributária.

Nesse sentido, é de se pontuar ainda que a tese de que o tributo *não* restringiria direitos fundamentais encontra óbice na própria existência dos limites ao exercício do poder de tributar. A partir dessa tese, como se explicaria a aplicação do postulado da proporcionalidade no âmbito tributário? O tributo deveria ser proporcional relativamente à restrição de qual direito? Como explicar a aplicação do princípio da proibição de excesso? Excesso relativamente à restrição de qual direito? Como

34. Humberto Ávila, *Teoria da Segurança Jurídica*, 6ª ed., São Paulo, Malheiros Editores/JusPodivm, 2021, p. 392. E, no mesmo sentido, de reconhecimento do tributo como restrição de direito fundamental: KIRCHHOF, Paul. Posfácio para a edição brasileira do livro “Besteuerung im Verfassungsstaat”. *Tributação no Estado Constitucional*. Tradução de Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 121; SCHÖN, Wolfgang. “Grundrechtsschutz gegen den demokratischen Steuerstaat”. In: BAER, Susanne. et al. (Ed.). *Jahrbuch des öffentlichen Rechts der Gegenwart*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2016, p. 515-537; RODI, Michael. *Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem: dargestellt am Beispiel der Gewerbesteuer*. München: Beck, 1994, p. 79; PAPIER, Hans-Jürgen. *Besteuerung und Eigentum, DVBl* (1980), p. 787-797 (790); HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Otto Schmidt, 2002, p. 134; SEER, Roman. *Gestaltungsmisbrauch und Gestaltungsfreiheit im Steuerrecht*. In: RÜTTERMANN, Rainer (Org.). *Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmisbrauch im Steuerrecht*. Köln: Otto Schmidt, 2010, p. 1-8 (1).

explicar a proibição de retroatividade benigna aplicada ao Direito Tributário? Qual seria a necessidade de se reconhecer que apenas essas normas retroagem se nenhuma norma tributária (válida) violaria direitos fundamentais? Como explicar a existência de regras específicas para evitar a majoração ou instituição de tributos com efeitos pretéritos? Como justificar a proteção da confiança e a exigência de regras de transição quando há mudança nas regras tributárias? Por qual razão teríamos normas para estabelecer o direito à previsibilidade e à não surpresa se as regras tributárias válidas não teriam o condão de limitar o exercício de direitos? Qual confiança seria protegida, se o exercício dos direitos fundamentais não é afetado ou restringido pelos tributos? É preciso dizer: todas as limitações ao poder de tributar especificamente delimitadas pelo Capítulo “Das Limitações do Poder de Tributar” previsto pela Constituição *brasileira* são, de maneira expressa ou implícita, *subprodutos* ou *especificações* do reconhecimento de que o âmbito de liberdade e de propriedade dos contribuintes é efetivamente restringido pela existência de uma imposição tributária. Negá-lo significa negar o próprio conteúdo da Constituição, que foi além da mera proteção genérica da legalidade, da igualdade e da segurança jurídica para preservar limitações específicas e setoriais desses direitos no âmbito tributário por conta do reconhecimento de que o exercício desse poder *restringe* os direitos fundamentais e, por essa razão, demanda um espectro protetivo mais enfático e delimitado.

Mais que isso: negar a natureza restritiva do tributo significa afirmar que o conteúdo do direito de liberdade será determinado pelo *legislador*, sem que sofra qualquer limitação material decorrente do sentido desse direito implicado diretamente pela Constituição. O direito fundamental à liberdade seria um direito cujo conteúdo seria sempre condicionado a ser determinado, de acordo com as decisões da maioria política, esvaziando completamente sua força normativa de limite ao exercício do poder. Esse debate também é recorrente no âmbito do Direito Penal e passa exatamente pela definição se a tipificação penal de uma conduta (e a sua sujeição a uma pena) implicaria sempre uma intervenção nos direitos fundamentais, ou, ao contrário, se não se poderia afirmar que haveria direito fundamental de liberdade de exercer condutas ilícitas e, nesse sentido, se o direito fundamental de liberdade teria seu próprio conteúdo delimitado pelas tipificações penais. Veja-se que por trás dessa argumentação está implicada a consequência de que o conteúdo do direito fundamental de liberdade seria determinado pelo legislador, a quem

foi atribuída a competência para a tipificação penal de condutas, e, nesse sentido, estaria fora dos limites do controle da Corte Constitucional, porquanto seria o próprio legislador que definiria seu conteúdo (sem que este tivesse um contorno prévio e anterior à legislação penal). Referido entendimento não é correto. Embora seja inequívoca a competência do legislador penal para tipificar condutas como socialmente indesejadas por conta da necessidade de proteção de determinados bens jurídicos por meio do *ius puniendi*, o exercício dessa competência encontra limites prévios decorrentes do conteúdo dos direitos fundamentais, tanto que é objeto de efetivo controle por parte do Supremo Tribunal Federal.

Exemplo recente desse entendimento pode ser ilustrado pelo controle de constitucionalidade efetuado pelo Supremo Tribunal Federal sobre o art. 260 do Código de Processo Penal, cujo conteúdo assim prescreve: “Se o acusado não atender à intimação para o interrogatório, reconhecimento ou qualquer outro ato que, sem ele, não possa ser realizado, a autoridade poderá mandar conduzi-lo à sua presença”. A Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental 444 analisou o mérito desse dispositivo para determinar se ele violaria excessivamente direitos fundamentais (como o da liberdade de locomoção, da presunção de inocência e da não autoincriminação). Reconheceu-se nesse julgamento que “a condução coercitiva representa uma supressão absoluta, ainda que temporária, da liberdade de locomoção. Há uma clara interferência na liberdade de locomoção, ainda que por período breve”. Entendeu o Tribunal que a condução coercitiva poderia ser realizada apenas relativamente a atos nos quais a sua presença seria obrigatória, e não simplesmente para o interrogatório, porque, nesse caso, a restrição seria injustificada diante da própria previsão da legislação sobre o direito de ausência do investigado ou acusado no interrogatório. Por isso, a conclusão no sentido de “declarar a incompatibilidade com a Constituição Federal da condução coercitiva de investigados ou de réus para interrogatório, tendo em vista que o imputado não é legalmente obrigado a participar do ato, e *pronunciar a não recepção da expressão ‘para o interrogatório’*, constante do art. 260 do CPP”.³⁵ É interessante destacar que o Tribunal reconheceu que haveria hipóteses em que a condução coercitiva, embora evidentemente restritiva do direito fundamental de liberdade, poderia validamente ser aplicada, como, por exemplo, a condução do réu para fins de identificação.³⁶ O caso é paradigmático por demonstrar a interpreta-

35. STF, Tribunal Pleno, ADPF 444, rel. Min. Gilmar Mendes, j. 22.5.2019.

36. *Ibidem*, p. 41 do acórdão.

ção do Tribunal no sentido de que medidas penais são sim restritivas de direitos fundamentais, ainda que sejam consideradas válidas, devendo ser, exatamente por isso, controladas por parte da Corte Constitucional.

Não se trata de orientação isolada da Corte Constitucional brasileira. Nesse sentido, destaca-se trabalho apresentado por Pulido, Juiz da Corte Constitucional da Colômbia, no qual enfrenta exatamente a pergunta se a tipificação penal de uma conduta implicaria restrição aos direitos fundamentais que demandaria controle de constitucionalidade pela Corte Constitucional daquele país. Reporta Pulido que a Corte colombiana se manifestou de maneira afirmativa a essa pergunta, indicando que a jurisprudência constitucional reconheceu que “toda lei penal é uma intervenção no direito ao livre desenvolvimento da personalidade, que toda pena é uma intervenção na liberdade pessoal ou no direito que resulte afetado – a propriedade, por exemplo, se se trata de uma multa, e que é função da Corte Constitucional levar a cabo um controle de constitucionalidade efetivo dessas intervenções”.³⁷ Essa orientação é manifestada, por exemplo, pelo reconhecimento de que “a faculdade do legislador para restringir direitos, ao exercer o *ius puniendi*, não é ilimitada” e de que “o legislador não tem uma discricionariedade absoluta para definir os tipos delitivos e os procedimentos penais, já que deve respeitar os direitos fundamentais das pessoas”.³⁸ O autor segue exatamente essa mesma linha, destacando que as liberdades fundamentais não são absolutas e podem sim ser objeto de restrições legislativas para possibilitar a convivência, mas essas restrições necessariamente precisam ser justificadas e proporcionais: “a tipificação penal de uma conduta implica uma intervenção na liberdade geral de ação e, como tal, deve estar justificada, bem como a pena prevista deve guardar proporção com a proteção dos direitos e bens que justifiquem sua eventual imposição”.³⁹ É rechaçada, de maneira veemente, a argumentação de que o âmbito do direito de liberdade seria conformado pela lei penal: “a lei penal não representa a definição do conteúdo da liberdade individual garantida pelos direitos fundamentais, senão um conjunto de intervenções no exercício dessa

37. Carlos Bernal Pulido, “O princípio da proporcionalidade da legislação penal”, in Cláudio Pereira de Souza Neto e Daniel Sarmiento, *A Constitucionalização do Direito*, Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2007, pp. 805-830 (815).

38. Colômbia, Corte Constitucional, Sentença C-581 de 2001, Min. Jaime Araújo Rentería; Colômbia, Corte Constitucional, Sentença C-609 de 1996, Mins. Alejandro Martínez Caballero e Fabio Morón Díaz.

39. Carlos Bernal Pulido, “O princípio da proporcionalidade da legislação penal”, in Cláudio Pereira de Souza Neto e Daniel Sarmiento, *A Constitucionalização do Direito*, Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2007, pp. 805-830 (813).

liberdade”. Entendimento em sentido contrário significaria afirmar a existência de um Estado autoritário, que avoca para si o papel de definir as concepções de bem que o cidadão logo deve assumir como próprias.⁴⁰

Essas discussões não se restringem ao âmbito do Direito Tributário ou Penal. O tema é tratado também no âmbito do Direito Administrativo, por conta da existência do que a doutrina intitula “relação especial de sujeição ou poder”, sendo exemplos disso os limites impostos ao exercício do direito de greve e à liberdade de expressão a indivíduos com relações institucionais específicas, como funcionários públicos.⁴¹ Trata-se, como se pode observar, de situações nas quais o exercício de importantes garantias fundamentais está sendo restringido.⁴² A discussão, contudo, abrange exatamente a definição de restrições (ainda que válidas) de direitos fundamentais. Essas relações especiais de poder não legitimam o afastamento dos direitos fundamentais, mas admitem limites acrescidos nas restrições ao seu exercício.⁴³ Ao analisar a validade dessas restrições, Hesse pontua que a referibilidade diz respeito à relação necessária entre a restrição ao exercício de um direito fundamental imposta e a finalidade almejada com tal restrição, destacando, com base na jurisprudência do Tribunal Constitucional alemão, que nesse tipo de situação não haveria uma suspensão dos direitos fundamentais, mas simplesmente uma restrição justificada pela natureza daquela relação.⁴⁴

No Brasil, Adamy sustenta que “a referibilidade, ou seja, a relação direta entre a restrição imposta e a finalidade institucional buscada ou suportada pela Constituição, é elemento essencial na conformação das restrições ao exercício dos direitos fundamentais no âmbito das relações especiais de sujeição. A finalidade da instituição à qual pertence o indivíduo cujos direitos serão restringidos deve justificar e ter relação direta com a restrição imposta”.⁴⁵ O autor destaca ainda que essa posição é corroborada pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, tanto em decisões mais antigas, como aquelas tomadas na década de 1950, no

40. *Ibidem*, pp. 812-813.

41. José Joaquim Gomes Canotilho, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7ª ed., Coimbra, Livraria Almedina, 2003, p. 466.

42. Pedro Adamy, “Direitos fundamentais e as relações especiais de sujeição”, *Revista Brasileira de Políticas Públicas* 8/361-376, Brasília, abril/2018 (366).

43. José Joaquim Gomes Canotilho, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7ª ed., Coimbra, Livraria Almedina, 2003, pp. 466-467.

44. Konrad Hesse, *Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland*, 20ª ed., Heidelberg, C. F. Müller, 1999, p. 147.

45. Pedro Adamy, “Direitos fundamentais e as relações especiais de sujeição”, *Revista Brasileira de Políticas Públicas* 8/361-376, Brasília, abril/2018 (370-371).

sentido de admitir “restrições quanto à liberdade de ação, por motivos de disciplina militar”, e, mais recentemente, ao julgar a constitucionalidade da interceptação de correspondência de presos, admitindo essa violação ao direito de privacidade “por razões de segurança pública, de disciplina penitenciária ou de preservação da ordem jurídica”.⁴⁶ O essencial é verificar que, mesmo nesses casos em que a restrição é considerada legítima, ela não deixa de consubstanciar uma *restrição* ao exercício do direito fundamental, cujo espaço de atuação para aquele cidadão, naquele determinado período de tempo, estará limitado por conta da sua aplicação.⁴⁷

Essa qualificação, aliás, é reconhecida pela própria Constituição brasileira. Mesmo limitações de direito por ela previstas são intituladas como *restrições de direitos fundamentais*, sendo exemplificativas nesse sentido as previsões de que “o decreto que instituir o estado de defesa indicará as *restrições aos direitos* de reunião, sigilo de correspondência e sigilo de comunicações” (art. 136, § 1º, I) e de que na “vigência do estado de sítio poderão ser tomadas medidas de *restrições* relativas à inviolabilidade da correspondência, ao sigilo das comunicações, à prestação de informações e à liberdade de imprensa, radiodifusão e televisão, na forma da lei” (art. 139, III). Outros exemplos de restrições a direitos fundamentais poderiam ainda ser destacados, como a obrigatoriedade do voto, que limita o exercício de liberdade política do eleitor; a obrigatoriedade do serviço militar aos 18 (dezoito) anos, que limita o exercício da liberdade na forma de participação política; e a obrigatoriedade de tomar vacinas, que limita o exercício da liberdade relativamente às decisões pessoais sobre a sua própria saúde – todas essas obrigatoriedades são legítimas, porque fruto da decisão política da sociedade definida normativamente por meio de seus representantes legais, mas não deixam de consubstanciar *restrições* aos direitos fundamentais – ainda que válidas, proporcionais e não excessivas.

O Supremo Tribunal Federal segue a mesma linha. É paradigmático nesse sentido o exemplo acerca da discussão sobre a obrigatoriedade da vacinação: o tema foi objeto de análise pelo Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal recentemente, reconhecendo a validade da determinação legal de vacinação obrigatória, mas ponderando que o direito fundamental à liberdade não poderia ser restringido em seu núcleo, o

46. *Ibidem*, p. 370. Casos mencionados: STF, 1ª Turma, RE 20.127, rel. Min. Márcio Guimaraes, j. 10.7.1952; STF, 1ª Turma, HC 70.814, EREL. Min. Celso de Mello, j. 24.6.1994.

47. Pedro Adamy, “Direitos fundamentais e as relações especiais de sujeição”, *Revista Brasileira de Políticas Públicas* 8/361-376, Brasília, abril/2018 (371).