

MARTHA TORIBIO LEÃO

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

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

2ª edição

*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 destas 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 estes outros princípios em situações de “conflito”? Este 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 esta 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 esta 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 esta 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? Esta 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. Esta 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 estes 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 esta 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 estes princípios convivam harmonicamente, se assim determinou a própria Constituição. Parafraseando Nogueira, que defendia uma interpretação da norma tributária que não fosse nem *pro-Fisco* nem *pro-contribuinte*, mas, sim, *pro lege*, o que se buscará (re)construir é a interpretação *pro-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, nesse sentido, a ideia ainda prevalente na doutrina e jurisprudência brasileiras de que estes 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

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.

liberdade. O problema cresce 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 destes 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 estas 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. Estas 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 estes 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 eficáciais 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 destes 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 neste vínculo indissociável entre a tributação como restrição destes direitos fundamentais e a necessidade de que isto seja feito de forma a não comprometer o núcleo destes mesmos 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

31. Théodore Ivainier, *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).

segurança jurídica, por exemplo – possuindo, inclusive, uma legalidade própria –, e a proximidade do Direito Tributário com o Direito Penal, pela similitude das restrições à liberdade entre estes 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 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 própria –, e a proximidade do Direito Tributário com o Direito Penal, pela similitude das restrições à liberdade entre estes 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 esta 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

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.

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, 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 inexistente 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

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.

34. Humberto Ávila, *Teoria da Segurança Jurídica*, 6ª ed., São Paulo, Malheiros Editores/JusPodivm, 2021, p. 392.

2.1 O princípio da solidariedade

2.1.1 O conceito de solidariedade

“Solidariedade” é um termo com diversas acepções, mas que aponta sempre para a ideia de união ou de ligação entre as partes de um todo.² Ao que importa ao tema desta pesquisa, o termo é definido como “o compromisso pelo qual as pessoas se obrigam umas às outras e cada uma delas a todos”,³ ou como o “laço ou vínculo recíproco de pessoas ou coisas independentes”,⁴ podendo ser ainda definido como o sentimento ou a manifestação deste sentimento de parte e corresponsabilidade. Solidariedade decorre do termo em latim *solidarium*, que vem de *solidum/soldum*, e que significa “inteiro/compacto”, e conota um sentimento positivo e de adesão imediata.

Como destaca Waldron, algumas palavras, como a dignidade, por exemplo, podem ser consideradas como *feel good words*, ou seja, palavras que se conectam a sentimentos positivos, trazendo consigo um apelo emocional ao ouvinte ou destinatário do texto.⁵ Esta mesma construção se aplica à solidariedade. Assim como a dignidade, esta é uma palavra que remete a um sentimento bom e feliz (*happy talk*, como diria o autor), produzindo apelo e identificação imediata perante os destinatários. Construção semelhante (e crítica) é feita por Ross ao tratar do termo “justo/justiça”. Para o autor, invocar a justiça seria como dar uma pancada na mesa, porque se usa uma expressão emocional que faz da própria exigência um postulado absoluto, buscando entendimento mútuo.⁶ Palavras como “dignidade”, “solidariedade” e “justiça” não apresentam apenas uma descrição, mas expressam uma valoração positiva, suscitando no ouvinte um estímulo para compartilhar desse valor.⁷

2. No mesmo sentido: Marciano Seabra de Godoi, “Tributo e solidariedade social”, in Marco Aurélio Greco e Marciano Seabra Godoi (coords.), *Solidariedade Social e Tributação*, São Paulo, Dialética, 2005, pp. 141-167 (142).

3. Antônio Houaiss e Mauro de Salles Villar, *Dicionário da Língua Portuguesa*, Rio de Janeiro, Objetiva, 2009, p. 1.766.

4. Aurélio Buarque de Holanda Ferreira, *Aurélio: o Dicionário da Língua Portuguesa*, Curitiba, Positivo, 2008, p. 453.

5. Jeremy Waldron, *The Harm in Hate Speech*, Cambridge, Harvard University Press, 2012, p. 137.

6. Alf Ross, *Direito e Justiça*, 2ª ed., trad. de Edson Bini, Bauru, EDIPRO, 2007, p. 320.

7. Robert Alexy, *Theorie der Grundrechte*, 3ª ed., Frankfurt am Main, Suhrkamp, 1996, p. 194.

Há uma função apelativa e retórica em seu uso, em decorrência da sua dimensão emocional,⁸ e o termo acaba funcionando como um “conceito incontestável”, como “uma bandeira linguística, que solicita aderência e coesão”⁹ ou como “armas semânticas” (*semantische Waffen*).¹⁰ Essas são palavras utilizadas com uma função persuasiva.¹¹ Tal conotação emotiva apresentada pela solidariedade ganha cada vez mais força na atualidade, especialmente diante de ideias como o “novo Direito”, o pós-positivismo ou o neoconstitucionalismo.

Tecnicamente, o termo “solidariedade” refere-se à relação ou ao sentimento de pertença a um grupo ou formação social. O termo tem, de um lado, um sentido objetivo (vinculado à relação de pertença e de corresponsabilidade que liga cada um dos indivíduos aos demais membros da comunidade) e, de outro lado, um sentido subjetivo (vinculado ao sentimento ou à consciência dessa mesma pertença à sociedade).¹² O primeiro é a própria relação e o segundo é o sentimento que esta relação gera entre as pessoas. Nesse sentido, o conceito de Volkman, em trabalho específico sobre o tema da solidariedade no Direito alemão, reconhece as várias acepções do termo, mas o define como uma forma de criação de laços comunitários entre pessoas diferentes, que inclui um elemento de responsabilidade e preocupação com os outros.¹³ Nabais, por sua vez, define a “solidariedade moderna” como um princípio jurídico e político cuja realização passa não apenas pelo Estado, como pela comunidade. De um lado, os deveres de solidariedade estão vinculados aos deveres fundamentais que o Estado não pode deixar de concretizar

8. Kurt Bayertz, “Four uses of ‘solidarity’”, in Kurt Bayertz (ed.), *Solidarity*, Dordrecht, Kluwer Academic Publishers, 1999, pp. 3-28 (4).

9. A constatação é feita por Véronique Munoz-Daré com relação à fraternidade: “The word therefore functions as an uncontested concept, as a linguistic flag prompting adhesion and cohesion (...)” (“Fraternity and justice”, in Kurt Bayertz (ed.), *Solidarity*, Dordrecht, Kluwer Academic Publishers, 1999, pp. 81-97 (83)).

10. Robert Alexy, *Theorie der Grundrechte*, cit., 3ª ed., pp. 16-17.

11. Charles Leslie Stevenson menciona a existência definições persuasivas (*persuasive definitions*), que seriam aquelas utilizadas com o propósito (consciente ou não) de alterar o posicionamento das pessoas (“Persuasive definitions”, *Mind* 47/331-350 (331), n. 187, Oxford University Press, julho/1938).

12. José Casalta Nabais, “Solidariedade fiscal, cidadania e Direito Fiscal”, in Marco Aurélio Greco e Marciano Seabra Godoi (coords.), *Solidariedade Social e Tributação*, São Paulo, Dialética, 2005, pp. 110-140 (111-112).

13. No original: “Solidarität bezeichnet dann – und in diesem Sinne soll der Begriff zunächst verwendet eine Form gegenseitiger und gemeinschaftsstiftender Verbundenheit zwischen verschiedenen Personen, die ein Element der Verantwortung und der Sorge für andere einschliesst” (Uwe Volkman, *Solidarität – Programm und Prinzip der Verfassung*, Tübingen, Mohr Siebeck, 1998, p. 6).

e, de outro lado, aos deveres de solidariedade que cabem à comunidade social ou à sociedade civil.¹⁴ A solidariedade está vinculada, assim, à ideia de cidadania ativa ou cidadania socialmente responsável, em que o cidadão assume um novo papel, consciente de seu protagonismo na vida pública, através da assunção de encargos, responsabilidades e deveres que não podem ser considerados como tarefa exclusivamente estatal. Altera-se, com isso, a própria concepção do homem: ele não é um mero indivíduo isolado ou solitário, mas, sim, uma pessoa solidária em termos sociais, o que o faria ao mesmo tempo livre e responsável.¹⁵ A solidariedade carrega, portanto, uma noção de correspondência entre direitos e deveres mútuos, como destaca Isensee ao afirmar que pretensões solidárias às prestações têm como correspondentes deveres solidários.¹⁶

Parte da doutrina, inclusive, faz uma relação entre solidariedade e fraternidade, o terceiro termo cunhado nos ideais da Revolução Francesa. Farias, por exemplo, ao estudar a origem da solidariedade, defende que esta seria um componente da fraternidade.¹⁷ Solidariedade seria afim com a noção de fraternidade, apesar de esta última ser algo maior, porque envolveria uma dose de afeto e pessoalidade, não necessariamente presente na solidariedade.¹⁸ Para Greco, fraternidade e solidariedade não são sinônimos, mas conceitos que se completam, porque a primeira envolveria também os sentimentos de agir em benefício do próximo. O importante é perceber que ambas atuam na mesma direção, no sentido do prestígio à “cooperação no âmbito da sociedade, pois através da ação conjunta (solidária) encontra-se o caminho para construir uma sociedade fraterna”.¹⁹

14. José Casalta Nabais, “Solidariedade fiscal, cidadania e Direito Fiscal”, cit., in Marco Aurélio Greco e Marciano Seabra Godoi (coords.), *Solidariedade Social e Tributação*, p. 115.

15. José Casalta Nabais, “Solidariedade fiscal, cidadania e Direito Fiscal”, cit., in Marco Aurélio Greco e Marciano Seabra Godoi (coords.), *Solidariedade Social e Tributação*, p. 125; idem, *O Dever fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo*, Coimbra, Livraria Almedina, 1998, p. 31.

16. Josef Isensee, “Der Sozialstaat in der Wirtschaftskrise”, in Joseph Listl e Herbert Schambeck (eds.), *Der Sozialstaat in der Wirtschaftskrise – Festschrift für Johannes Broermann*, Berlin, 1982, p. 384.

17. José Fernando de Castro Farias, *A Origem do Direito da Solidariedade*, Rio de Janeiro, Renovar, 1998, pp. 221 e ss.

18. Ricardo Lobo Torres, *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, vol. II (*Valores e Princípios Constitucionais Tributários*), Rio de Janeiro, Renovar, 2005, p. 181; Marciano Seabra de Godoi, “Tributo e solidariedade social”, cit., in Marco Aurélio Greco e Marciano Seabra Godoi (coords.), *Solidariedade Social e Tributação*, pp. 141-167 (142).

19. Marco Aurélio Greco, “Solidariedade social e tributação”, in Marco Aurélio Greco e Marciano Seabra Godoi (coords.), *Solidariedade Social e Tributação*, São Paulo, Dialética, 2005, pp. 168- 189 (174).

Torres, em outro sentido, afirma que solidariedade é fraternidade, e pode ser vista ao mesmo tempo como valor ético e jurídico. A solidariedade, para o autor, traz em si a corresponsabilidade entre deveres e direitos, informando e vinculando a liberdade, a justiça e a igualdade, ao estabelecer o vínculo de fraternidade entre os que participam de determinado grupo.²⁰

A solidariedade enquanto valor histórico e próximo da própria ideia de fraternidade, ainda que menor que esta, ganhou prestígio ao ser vinculada às demandas sociais, quando a pobreza deixou de ser um problema individual e se converteu num problema social, a exigir intervenção política. Esta intervenção foi concretizada a partir das Constituições que deram guarida aos direitos sociais no período do pós-guerra, criando os “Estados Sociais”.²¹ A solidariedade, nesse sentido, está vinculada à substituição no início do século XX do paradigma liberal-burguês (de proteção do indivíduo contra o poder do Estado) pelo paradigma da solidariedade (em que a sociedade passa a ser o centro). A partir deste momento, não seria mais entre o homem e o Estado ou a sociedade que se colocaria o problema do direito e do dever, mas entre os homens eles mesmos, homens concebidos como associados a uma obra comum e obrigados uns com os outros pelos elementos de um objetivo comum.²² Lang, sob a perspectiva do Direito alemão, fala em um verdadeiro princípio do Estado Social (*Sozialstaatsprinzip*), do qual decorreria um direito constitucional ao amparo social (*Sozialhilfe*).²³

Solidariedade teria, desse modo, uma vinculação com a ideia de bem comum. Segundo Reale, o bem comum, objeto da mais alta virtude da justiça, representa uma ordem proporcional de bens em sociedade, de maneira que o Direito não tem a finalidade exclusiva de realizar a coexistência das liberdades individuais, mas, sim, a finalidade de alcançar a coexistência e a harmonia do bem de cada um com o bem de todos.²⁴

20. Ricardo Lobo Torres, “Existe um princípio estrutural da solidariedade?”, in Marco Aurélio Greco e Marciano Seabra Godoi (coords.), *Solidariedade Social e Tributação*, São Paulo, Dialética, 2005, pp. 198-207 (198-199).

21. José Casalta Nabais, “Solidariedade fiscal, cidadania e Direito Fiscal”, cit., in Marco Aurélio Greco e Marciano Seabra Godoi (coords.), *Solidariedade Social e Tributação*, pp. 110-140 (115).

22. José Fernando de Castro Farias, *A Origem do Direito da Solidariedade*, cit., p. 191.

23. Klaus Tipke e Joachim Lang, *Steuerrecht*, 19ª ed., Köln, Otto Schmidt, 2008, p. 121, § 184.

24. Miguel Reale, *Fundamentos do Direito*, 3ª ed., São Paulo, Ed. RT, 1998, p. 310.

A solidariedade teria como característica reunir as pessoas na perspectiva do bem comum, dizendo respeito à relação de todas as partes de um todo social.²⁵ Para alguns autores, como José Afonso da Silva, a solidariedade seria uma decorrência da reclamação da Constituição de 1988 de transformação da sociedade, advindo ela como consectário da dignidade plena e da justiça social.²⁶ O princípio atuaria como um fato social que dá razão à existência do ser humano no mundo, como virtude ética para que uma pessoa reconheça na outra um valor absoluto ainda mais amplo do que a simples conduta justa exigiria e, ainda, como resultado de uma consciência moral e de boa-fé como comportamento pragmático para evitar lesão a outrem, a si mesmo e à sociedade.²⁷

A solidariedade seria, assim, um paradigma para superar uma concepção individualista da sociedade, que ignoraria o homem como ser social e o desvincularia de compromissos sociais, sendo a solidariedade o valor que o traz de volta aos valores da sociabilidade, assegurando o dever de ajuda mútua e de vinculação aos problemas da sociedade. Ela buscaria, nesse sentido, a promoção de uma moral objetiva capaz de sugerir e persuadir condutas para se promover a dimensão comunitária da dignidade humana.²⁸ Desse modo, embora ela possa ter acepções morais, políticas e sociais distintas,²⁹ o que importa para a sua mínima definição é a ideia de um comportamento social, não individualista.³⁰ O conceito de solidariedade é, em síntese, o de preocupação e comprometimento com o outro, envolvendo o dever de cooperação dos indivíduos em favor de grupos ou da coletividade.³¹ O valor perseguido por este princípio é um valor comunitário de consideração ao outro e à sociedade como um todo.

25. Fábio Konder Comparato, *Ética: Direito, Moral e Religião no Mundo Moderno*, São Paulo, Cia. das Letras, 2006, p. 577.

26. José Afonso da Silva, *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*, 8ª ed., 2ª tir., São Paulo, Malheiros Editores, 2015, p. 141.

27. Maria Celina Bodin de Moraes, “O princípio da solidariedade”, in Manoel Messias Peixinho et al. (orgs.), *Os Princípios na Constituição de 1988*, Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2003, pp. 167-190.

28. Alenilton da Silva Cardoso, *Princípio da Solidariedade: o Paradigma Ético do Direito Contemporâneo*, São Paulo, ed. Juarez de Oliveira, 2010, pp. 93; 238.

29. Kurt Bayertz, por exemplo, propõe quatro acepções: (i) solidariedade e moralidade; (ii) solidariedade e sociedade/comunidade; (iii) solidariedade e libertação/interesses comuns; e (iv) solidariedade e Estado de Bem-Estar Social (“Four uses of ‘solidarity’”, cit., in Kurt Bayertz (ed.), *Solidarity*, pp. 3-28).

30. Ulrich Steinvorth, “The concept and possibilities of solidarity”, in Kurt Bayertz (ed.), *Solidarity*, Dordrecht, Kluwer Academic Publishers, 1999, pp. 29-37 (29).

31. F. J. Lewine, “Solidarité”, in André Jean Arnaud (org.), *Dictionnaire Encyclopédique de Théorie et de Sociologie du Droit*, 2ª ed., Paris, LGDJ, 1993, p. 574.

2.1.2 O conceito de solidariedade no âmbito do Direito Tributário

Para os fins deste trabalho, porém, este conceito geral não é suficiente. É essencial verificar se a aplicação deste conceito no âmbito do Direito Tributário de alguma forma vincula-se à ideia de maior arrecadação tributária possível. Em outras palavras, é preciso estabelecer de que forma a solidariedade, enquanto princípio, pode ser promovida, para responder se o respeito à solidariedade implica necessariamente a tributação da maior carga tributária possível e, com isso, uma exigência de que toda manifestação de capacidade econômica gere tributação, sob pena de desrespeito ao princípio da solidariedade.

Não há uma resposta expressa a esta pergunta na Constituição, mas ela pode ser reconstruída a partir da interpretação sistemática do texto constitucional. Nesse sentido, é possível uma analogia com o princípio do Estado de Bem-Estar Social, que de alguma forma está relacionado com a solidariedade, embora tenha uma direção estatal mais acentuada. Ao tratar do tema sob a perspectiva alemã, Rodi afirma que, apesar de tal princípio impor uma tarefa de promover o bem-estar social, ele não diz nada acerca de como isso deverá ser feito, permitindo, assim, uma ampla margem de configuração.³²

De algum modo, pode-se fazer esta mesma constatação com relação ao princípio da solidariedade na Constituição brasileira: não obstante ele seja imposto ao Estado e aos cidadãos em geral, não há uma definição expressa sobre os modos como isso deve ser feito. Há, de fato, alguns meios expressos, como através das contribuições sociais, mas estes não esgotam as alternativas para a promoção deste dever. A Constituição, embora indique a solidariedade como um dos seus objetivos fundamentais, não preestabeleceu, por meio de regras, os meios pelos quais ela deveria ser efetivada. Os deveres impostos pelo texto constitucional tanto aos cidadãos como aos Poderes Públicos se relacionam com a promoção deste fim, mas não o esgotam. E nem poderiam, porque a solidariedade envolve um comprometimento próprio e voluntário, que não se exaure no exercício forçado de determinados deveres. Daí, inclusive, a crítica doutrinária acerca de uma “solidariedade forçada” (*forced solidarity*).³³

32. No original: “Das Sozialstaatsprinzip stellt dem Staat damit eine Aufgabe, sagt aber nichts darüber aus, wie diese Aufgabe im einzelnen zu verwirklichen ist. Bei der Erfüllung dieser Pflicht kommt dem Gesetzgeber ein weiterer Gestaltungsspielraum zu” (Michael Rodi, *Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem: dargestellt am Beispiel der Gewerbesteuer*, München, Beck, 1994, p. 115).

33. Erhard Denninger, “Constitutional Law and solidarity”, in Kurt Bayertz (ed.), *Solidarity*, Dordrecht, Kluwer Academic Publishers, 1999, pp. 223-242 (236).

A ideia de que a solidariedade deveria ser cumprida obrigatoriamente ou prioritariamente por meio da tributação se mostra incompatível com a forma adotada pela Constituição para definir as normas tributárias. As normas de competência são normas que outorgam poderes aos Entes Federados para que instituíam determinados tributos, mas não impõem que estes mesmos tributos sejam instituídos. Não há um dever de cada Ente de impor os tributos delineados pela Constituição, e sim um poder ou uma faculdade de fazê-lo. Tanto é assim que o Imposto sobre Grandes Fortunas, previsto expressamente pelo art. 153, VII, jamais foi instituído.³⁴ O poder, portanto, pode ou não ser exercido, de acordo com a autonomia do Ente Federado, ou seja, não há imposição constitucional determinando a busca de um determinado ideal por meio das regras de competência, mas apenas a outorga de um poder.³⁵ Isso, todavia, impõe uma pergunta importante no âmbito da aplicação da solidariedade no Direito Tributário: é preciso responder se a solidariedade só poderia ser cumprida pela tributação. E a resposta é negativa.

O dever de cooperação dos indivíduos uns com os outros não é realizado apenas por meio da arrecadação tributária, por dois motivos principais

Em primeiro lugar, porque isso equivaleria a dizer que a arrecadação tributária seria o único meio pelo qual o Estado arrecada recursos para o cumprimento de suas finalidades públicas. Mas, ainda que seja o meio principal em Estados Fiscais, como o brasileiro, o tributo não é a única fonte de receitas do Estado. O Estado tem receitas financeiras decorrentes de outras fontes, como a sua atuação direta na Economia e a exploração de recursos minerais e dos bens públicos em geral. A confirmação disso está na Lei Orçamentária Anual/LOA de 2016 (Lei 13.255/2016), que, ao prever em seu Anexo I as receitas da União para aquele exercício, estabelecia o valor de R\$ 490.925.168.110,00 em arrecadação referente a impostos, taxas e contribuições de melhoria, mais o valor de R\$ 777.652.246.957,00 atinente às contribuições, o que soma o valor de R\$ 1.268.577.415.067,00 em receitas tributárias. No entanto, as receitas totais ali elencadas alcançavam a soma de R\$ 2.953.546.387.308,00 ao incluir outras receitas correntes (receita patrimonial, receita agropecuária, receita industrial, receita de serviços, transferências correntes e outras receitas correntes), receitas de capital

34. CF: “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...); VII – grandes fortunas, nos termos de lei complementar”.

35. Humberto Ávila, *Teoria da Segurança Jurídica*, 4ª ed., São Paulo, Malheiros Editores, 2016, p. 562.

(operações de crédito, alienação de bens, amortização de empréstimos, transferências de capital e outras receitas de capital) e, ainda, receitas decorrentes do refinanciamento da dívida pública federal.³⁶ O valor final é maior que o dobro daquilo arrecadado por meio da tributação, o que demonstra que a arrecadação tributária, embora importante, não é a única fonte de arrecadação de recursos do Estado. Mas, se a arrecadação tributária não é a única fonte de custeio do Estado e de suas atividades públicas em prol do bem comum, isso leva à conclusão de que, embora a diminuição da arrecadação tributária possa prejudicar o caixa estatal com relação à fonte tributária, não significa necessariamente a diminuição dos seus recursos em geral para o custeio destas atividades, nem que estas deixarão de ser cumpridas.

Em segundo lugar, o dever de cooperação dos indivíduos uns com os outros não é realizado apenas por meio da arrecadação tributária, porque isso equivaleria a dizer que o dinheiro que não é repassado ao Estado, ou seja, que permanece na iniciativa privada, é incapaz de gerar riquezas e produzir benefícios à sociedade como um todo. Trata-se de premissa equivocada. Os recursos que permanecem na iniciativa privada podem ser utilizados para a geração de empregos e para a movimentação do mercado e da economia, o que geraria o aumento da riqueza como um todo e asseguraria recursos para que a sociedade, organizada de forma privada, também exercesse as finalidades públicas garantidoras do bem comum. Assim como o tributo é uma forma de encarar o sucesso de alguns como o sucesso de toda a sociedade,³⁷ a geração de riqueza e a sua permanência na economia privada para reinvestimento também deveriam ser consideradas como tal.

Como destaca Ávila, os recursos são escassos e a solidariedade é dever de todos, e não apenas do Estado; por isso, a sua promoção depende do uso da liberdade para aproveitar outros modos para a sua realização. Daí a conclusão de que solidariedade e liberdade não refletem uma situação de antagonismo, mas, sim, de complementação e dependência.³⁸ O Estado do século XXI é um Estado marcado pelo retorno da liberdade à sociedade civil, que passa a reivindicar as tarefas antes delegadas ao Estado. A realização destas tarefas, contudo, demanda um preço e, como

36. Disponível em <http://www.orcamentofederal.gov.br/orcamentos-anuais/orcamento-2016/loa/anexo-ireceitaorcamentosfiscalesseguridadesocialcategoriaeconomicaeorigem.pdf>; acesso em 23.5.2016.

37. Paul Kirchhof, *Der sanfte Verlust der Freiheit. Für ein neues Steuerrecht – klar, verständlich, gerecht*, München, Hanser, 2004, p. 204.

38. Humberto Ávila, *Teoria da Segurança Jurídica*, cit., 4ª ed., p. 680.

consequência, implica que a tributação excessiva retire da sociedade os recursos necessários à sua iniciativa econômica em prol da própria sociedade. Como destaca Schoueri, a sociedade civil reserva seu espaço de liberdade *para* o atingimento de seus objetivos, que se confundem com os objetivos da coletividade.³⁹ Um exemplo singelo ilustra esta situação: a imunidade das instituições de educação e de assistência social, estabelecida pelo art. 150, III, “c”, da CF. A imunidade deste tipo de instituição passa pelo reconhecimento de que seria ineficiente afetar seu patrimônio e sua renda se este dinheiro é utilizado exatamente para promover diretamente finalidades públicas pelo setor privado. Reconhece-se, desse modo, que estes recursos são mais eficientes se mantidos na instituição, e não se repassados ao Estado. Não há nenhuma dúvida, aqui, acerca do cumprimento da solidariedade por estas instituições, na medida em que se dedicam exatamente a atividades em prol do bem comum, sendo esta a própria justificativa da imunidade. A manutenção dos recursos na iniciativa privada, portanto, não necessariamente revela um descumprimento da solidariedade.

Isso não significa a defesa por um argumento utilitarista para o não pagamento de tributos, no sentido de que não haveria um dever ético de pagar tributos a partir da constatação de que a manutenção desses valores na iniciativa privada aumentaria a eficiência e a geração de riqueza.⁴⁰ O que se quer dizer aqui é apenas que a premissa de que a manutenção do dinheiro na iniciativa privada é contrária aos objetivos sociais ou à solidariedade é equivocada e não pode fundamentar o dever irrestrito de contribuir na maior medida possível. Em outras palavras, a solidariedade não é cumprida tão somente através da tributação. Pelo contrário, por vezes ela tanto é cumprida de outros modos que isso chega a afastar a própria tributação, como no caso das imunidades. É inegável que a própria ideia de solidariedade traz consigo o dever de que todos, e não apenas o Estado, promovam as finalidades públicas e, nesse sentido, trabalhem ativamente na realização de atividades em prol da sociedade como um todo. E isso também depende de recursos da iniciativa privada.

39. Luís Eduardo Schoueri, “Tributação e liberdade”, in Vladimir França, André Elali e Artur Bonifácio (coords.), *Novas Tendências do Direito Constitucional – Em Homenagem ao Professor Paulo Lopo Saraiva*, Curitiba, Juruá, 2011, pp. 471-501 (494).

40. O argumento foi explorado por McGee ao analisar o tema da ética da evasão a partir do argumento utilitarista de que é muito menos eficiente transferir dinheiro da iniciativa privada para o governo, a partir de evidências econômicas do maior custo e ineficiência estatal na realização de atividades, em comparação com as mesmas realizadas no âmbito privado (Robert W. McGee, “Four views on the ethics of tax evasion”, in Robert W. McGee (ed.), *The Ethics of Tax Evasion – Perspectives in Theory and Practice*, New York, Springer, 2012, pp. 3-33 (18)).

Por isso, não há uma relação necessária entre tributos e a realização da solidariedade, até mesmo porque a permanência destes valores na iniciativa privada pode, da mesma forma, promover este valor. Não se justifica, nesse tipo de caso, a transferência de recursos para o Estado se, aqueles recursos, nas mãos da sociedade civil, se revelam aptos a promover a inclusão social. Mais um exemplo ilustra esta situação: o Brasil, assim como outros Países, autoriza a dedução do Imposto de Renda a pagar de doações realizadas para instituições que cuidam de idosos, crianças e adolescentes carentes e inclusive em benefício da cultura e dos esportes. O art. 87 da Lei 12.594/2012 inclusive autoriza às pessoas físicas efetuar a doação após o encerramento do ano e antes da data de vencimento da primeira quota de imposto a pagar. Novamente, nesse caso, tem-se o reconhecimento de que o contribuinte pode promover a solidariedade de outras formas, que não com o aumento da sua carga tributária.

Nesse mesmo sentido a manifestação de Campos e de Andrade ao defenderem que, dada a liberdade individual e coletiva de disposição do patrimônio e do livre exercício de atividades lucrativas, os cidadãos têm liberdade de manifestar a solidariedade para com os outros de outras formas, como, por exemplo, através da filantropia, não podendo o Estado exigir certos resultados através da tributação.⁴¹

Essas considerações não significam o menosprezo à ideia de solidariedade, mas tão somente o esclarecimento de que esta pode ser realizada de mais de uma forma pelos cidadãos. O que se pretende demonstrar é que o não pagamento da maior carga tributária possível não necessariamente significa que a solidariedade, enquanto comprometimento com os outros e com a geração e distribuição desta riqueza na sociedade, não será realizada. As atitudes podem decorrer da perseguição de mais de um objetivo, que não meramente o autointeresse. Como já era destacado por Smith, não há nenhuma contrariedade à razão em fazer coisas que não são inteiramente para si próprio, podendo haver motivações vinculadas à humanidade, justiça, generosidade e espírito público nas atitudes humanas que podem ser muito produtivas para a sociedade.⁴² A ideia de compromisso com o outro, defendida por Sen em sua teoria da justiça, pode ser adotada e praticada de diversas formas por meio do comportamento generoso que restrinja a atuação guiada exclusivamente pela promoção dos objetivos daquele que age, e esta não seria uma violação à raciona-

41. Diogo Leite de Campos e João Costa Andrade, *Autonomia Contratual e Direito Tributário (a Norma Geral Antielisão)*, Coimbra, Livraria Almedina, 2008, p. 50.

42. Adam Smith, *The Theory of Moral Sentiments*, 6ª ed., São Paulo, Meta Libri, 1790/2006, pp. 170 e ss.

lidade humana.⁴³ Em outras palavras, não há uma vinculação necessária entre a realização da solidariedade (e da justiça em alguma medida) ao não incidir sempre na tributação mais alta possível, porque há outros meios de promover este princípio, não necessariamente vinculados à arrecadação tributária. A ideia de justiça e sua realização não se esgota no Estado, mas perpassa as atitudes no âmbito da própria sociedade civil, de forma isolada à arrecadação tributária.

As considerações anteriores podem ser sumarizadas na ideia de que a solidariedade não necessariamente deve ser cumprida por meio da tributação, a partir de dois argumentos principais. Primeiro, porque a arrecadação tributária não é a única fonte de custeio do Estado, na medida em que o Estado tem receitas financeiras decorrentes da sua atuação direta na Economia e da exploração de recursos minerais e dos bens públicos em geral, por exemplo. E, segundo, porque os recursos que permanecem na iniciativa privada são capazes de gerar riquezas e produzir benefícios à sociedade como um todo, sendo isso ratificado pela própria previsão constitucional de imunidades tributárias para entidades assistenciais, assim como pela previsão legal de dedução do Imposto de Renda por doações a instituições filantrópicas.

É um equívoco, portanto, afirmar que a solidariedade, em termos de tributação, só pode ser realizada pelo contribuinte quando este arrecada o maior valor possível para o Estado. Não há um conceito específico de solidariedade no âmbito do Direito Tributário vinculado à maior arrecadação possível de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Pelo contrário, o texto indica várias situações nas quais é exatamente a não tributação que melhor promove a solidariedade. O conceito de solidariedade no sentido de preocupação e comprometimento com o outro, que envolve o dever de cooperação dos indivíduos em favor de grupos ou da coletividade, pode ser cumprido tanto através da arrecadação tributária como através da manutenção de recursos na iniciativa privada, não havendo uma relação necessária entre estas duas situações e a promoção da solidariedade.

2.1.3 Solidariedade e Direito Tributário: a função do princípio da solidariedade no Sistema Tributário Nacional

Definido o conceito de solidariedade em geral e no Direito Tributário, é necessário situar este princípio na Constituição, para estabelecer

43. Amartya Sen, *The Idea of Justice*, Cambridge, The Belknap Press of Harvard University Press, 2009, p. 193.

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 axiológicamente 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 ordenamento jurídico

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.

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. Fez parte 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 (as “Limitações Constitucionais ao 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

Há uma série de discussões doutrinárias com relação à natureza normativa dos direitos fundamentais (se regras ou princípios), à forma

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.

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 imanentes 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.

Não suficiente, a própria ideia de ponderação de princípios para todo e qualquer problema ou conflito já foi criticada no primeiro capítulo

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.

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

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).

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

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 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 são uma categoria

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.

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

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 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,

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.