

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

A Debate on Form and Content: the Limits of Scientific Debate and the Specific Issue of the Relationship Between Tax Law and Fundamental Rights

Martha Leão

Professora do Mackenzie e do Mestrado Profissional do IBDT. Doutora e Mestre em Direito Tributário pela USP. Mestre em Teoria do Direito e Democracia Constitucional pela Università Degli Studi di Genova. *E-mail*: martha.leao@humbertoavila.com.br.

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.51.19.2022.2236>

Resumo

O presente trabalho se propõe a responder à crítica formulada sobre o argumento de que o tributo não restringiria direitos fundamentais. Do ponto de vista formal, o artigo estabelece os limites do debate científico, identificando falácias argumentativas da referida crítica para fixar os termos da presente resposta em níveis científicos, sem adentrar em qualificações de ordem pessoal, que nada agregam ao debate dogmático acerca do tema. Do ponto de vista material, o artigo aborda a posição da doutrina alemã sobre a relação entre tributo e direitos fundamentais; a correção da afirmação de que o tributo restringe direitos fundamentais, ainda que essa restrição possa, se exercida de acordo com a Constituição e a lei, ser legítima; a distinção entre normas de natureza fiscal e extrafiscal e as diferenças interpretativas decorrentes dessa distinção; e a correção desses argumentos frente ao conteúdo da Constituição de 1988.

Palavras-chave: debate científico; falácias; tributo; direito fundamental; restrição a direito fundamental.

Abstract

The present article aims at responding to criticisms directed against the argument that taxation does not restrict fundamental rights. From a formal point of view, the article first addresses the limits of scientific debate, identifying argumentative fallacies in the criticism presented with the purpose of fixing the terms of the present answer at scientific levels, without entering into qualifications of a personal nature, which add nothing to the dogmatic debate about the topic. From a material point of view, the article addresses the position of German doctrine on the relationship between tax and fundamental rights, the correction of the statement that tax restricts fundamental

rights, even though this restriction can, if exercised in accordance with the Constitution and the law, be legitimate, the distinction between tax norms that directly and indirectly influence behavior and the interpretive differences arising from this distinction and the correction of these arguments in light of the content of the Brazilian Constitution.

Keywords: scientific debate; fallacies; tax; fundamental right; restriction of fundamental right.

[“*The goal of reasoning is not persuasion, manipulation or mental intimidation but credibility and acceptability. The reasoning has reached its goal when the counterpart of the dialogue becomes convinced about the final result through the power of the arguments, not, for instance, due to authority of the person giving the arguments. In ‘good’ reasoning, both the discursive procedure as such and the conclusion have to be acceptable. [...] The recipient of a dialogue becomes convinced if, and only if, certain principles of rational discourse are followed and the statement is based on substantially valid arguments.*”] Aulis Aarnio¹

[“*O tributo retira propriedade (dinheiro) do contribuinte, restringe seus direitos fundamentais, devendo, por essa razão, ser moderado, comedido. Conforme a jurisprudência consolidada do Tribunal Constitucional Federal, os tributos não podem alterar de forma substancial a situação patrimonial e de renda do contribuinte. O tributo restringe fundamentalmente a propriedade, com a qual o titular pode participar no mercado econômico (auferindo renda, aumentando seu faturamento, consumindo).*”] Paul Kirchhof² (Grifos meus)

Introdução

Foi publicado na festejada edição de número 50 da *Revista Direito Tributário Atual* artigo crítico referente à tese, de minha autoria, intitulada *O direito fundamental de economizar tributos*³. Embora não seja o tema central daquela tese, o artigo foca sua perspectiva no questionamento acerca da relação entre Direito Tributário e direitos fundamentais, para discutir o argumento de que o tributo seria uma restrição aos direitos fundamentais de liberdade e de propriedade⁴.

¹ Em tradução livre: “O objetivo da argumentação não é a persuasão, a manipulação ou a intimidação mental, mas a credibilidade e a aceitabilidade. A argumentação atingiu seu objetivo quando a contraparte do diálogo se convence do resultado final pelo poder dos argumentos, não, por exemplo, devido à autoridade de quem os apresenta. Na ‘boa’ argumentação, tanto o procedimento discursivo como tal quanto a conclusão devem ser aceitáveis. [...] O destinatário de um diálogo fica convencido se, e somente se, certos princípios do discurso racional forem seguidos e a afirmação for baseada em argumentos substancialmente válidos” (AARNIO, Aulis. *Essays on the Doctrinal Study of Law*. Dordrecht: Springer, 2011, p. 100).

² 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.

³ LEÃO, Martha. *O direito fundamental de economizar tributos*. São Paulo: Malheiros, 2018.

⁴ GODOI, Marciano Seabra de; DANDE, João Victor Araújo. Será mesmo o tributo uma restrição

Em apertada síntese, o mencionado artigo propõe quatro críticas de mérito à tese, tendo como enfoque a relação entre Direito Tributário e direitos fundamentais: (i) a tese teria indicado que a doutrina alemã corroboraria o argumento de que o tributo seria uma restrição a direitos fundamentais, quando, de maneira oposta, “a jurisprudência do Tribunal Constitucional alemão e a generalidade da doutrina reconhece[m] que, em linha de princípio, a exigência de impostos não restringe o direito fundamental de propriedade nem o direito fundamental de liberdade”⁵; (ii) a tese defenderia a visão do tributo como um “mal em si”, decorrente da equivocada argumentação de que o tributo seria uma restrição a direito fundamental⁶; (iii) a tese estaria errada ainda em defender uma distinção entre normas de natureza fiscal e extrafiscal e sustentar diferentes interpretações para essas duas categorias⁷; e (iv) a tese seria “equivocada e inapropriada” frente ao conteúdo da Constituição de 1988⁸.

O objeto deste artigo, portanto, é apresentar respostas a essas críticas. Antes de enfrentar o seu conteúdo, contudo, será necessário abordar a forma como essas críticas foram propostas. É o que se passa a examinar.

1. Sobre a forma: o conteúdo e os limites do debate científico

Do ponto de vista formal, o artigo publicado na *Revista Direito Tributário Atual*, número 50, não se restringe a questionar sob o ângulo dogmático os argumentos sustentados na tese intitulada *O direito fundamental de economizar tributos*. Ao tecer comentários sobre os argumentos defendidos (ou supostamente defendidos) naquele trabalho, o mencionado artigo qualifica, de maneira adjetiva e com forte cunho pejorativo, tanto as ideias supostamente lá examinadas como sua autora. De um lado, ideias atribuídas àquela tese pelos autores são qualificadas como “grotescas”, “execráveis”, “exorcizáveis”, “atrasadas”, “preconceituosas” e “do mal”; e, de outro lado, o trabalho como um todo é qualificado como não científico, pois de “cunho indisfarçadamente moral” e conteúdo de “mensagem política”, além de desonesto do ponto de vista da sua pesquisa, porquanto com intenção de induzir o leitor a erro relativamente aos autores de Direito Comparado citados. Não suficiente, a própria autora dessas ideias é qualificada, de manei-

a direitos fundamentais? *Revista Direito Tributário Atual*, n. 50, ano 40, São Paulo: IBDT, 2022, p. 305-324.

⁵ GODOI, Marciano Seabra de; DANDE, João Victor Araújo. Será mesmo o tributo uma restrição a direitos fundamentais? *Revista Direito Tributário Atual*, n. 50, ano 40, São Paulo: IBDT, 2022, p. 318.

⁶ GODOI, Marciano Seabra de; DANDE, João Victor Araújo. Será mesmo o tributo uma restrição a direitos fundamentais? *Revista Direito Tributário Atual*, n. 50, ano 40, São Paulo: IBDT, 2022, p. 313.

⁷ GODOI, Marciano Seabra de; DANDE, João Victor Araújo. Será mesmo o tributo uma restrição a direitos fundamentais? *Revista Direito Tributário Atual*, n. 50, ano 40, São Paulo: IBDT, 2022, p. 319.

⁸ GODOI, Marciano Seabra de; DANDE, João Victor Araújo. Será mesmo o tributo uma restrição a direitos fundamentais? *Revista Direito Tributário Atual*, n. 50, ano 40, São Paulo: IBDT, 2022, p. 315.

ra direta ou indireta, como “libertária ou libertarista”, “preconceituosa”, “estrategista” e “política” (não científica)⁹.

Referidas qualificações, longe de agregar qualquer elemento argumentativo ao debate científico em torno de uma tese dogmática, afastam-se do próprio objeto do debate. O uso dessas qualificações, eivadas de inequívoco tom depreciativo ora sobre os argumentos, ora sobre o trabalho e ora sobre a própria autora, revela o uso de falácias argumentativas. Falácias estruturais consistem em qualquer “erro na argumentação”, por meio do qual a premissa parece suportar a conclusão, mas em verdade não o faz¹⁰. Seu conteúdo viola os *standards* de um bom argumento mediante a introdução de elementos irrelevantes, inconclusivos ou irrazoáveis no debate¹¹. Estudo recente acerca da discussão crítica na Ciência do Direito já apontava que o emprego de falácias em uma discussão científica impede a própria discussão, por comprometer a racionalidade e a justificação do discurso. Por meio do uso dessas falácias, substitui-se a racionalidade pela emoção ou pela crença, ainda que implicitamente, muitas vezes por meio da desqualificação pessoal do autor do texto crítico e dos seus argumentos, na tentativa de desviar o foco da discussão ou simplesmente bloqueá-la¹².

Não deixa de ser curioso que o trabalho de Godoi e Dande tenha sido publicado no mesmo volume em que publicado o trabalho de Folloni, que se dedica à análise da “Tradição crítica no Direito Tributário”, destacando, como hoje, diferente das críticas realizadas por Alfredo Augusto Becker e José Souto Maior Borges, que a discussão centra-se em acusações de cunho político e pessoal, e não no mérito do discurso examinado. Segundo o autor, não seria um despropósito supor que as críticas apresentadas por José Souto Maior Borges sobre a definição de isenções gerariam nos dias atuais, ao invés de um debate científico relacionado à sua refutação empírica, acusações de “defender essas posições porque elas corresponderiam à sua ideologia, ou porque teria interesse em que as isenções fossem

⁹ Essas expressões são mencionadas nas seguintes páginas: “grotescas” [310], “execráveis” [315 e 322], “exorcizáveis” [315 e 322], “atrasadas” [322], “preconceituosas” [305, 315, 321 e 322], “do mal” [316], “cunho indistintamente moral” [313], “mensagem política” [322], incitação ao erro na citação de autores estrangeiros [316, 318 e 320], “visão libertária de Leão” [320], “o libertarismo de Leão” [320], “Teses como a de Martins e de Leão procuram conjurar preconceitos” [315 e 322], “a estratégia é bem clara” [313] e “Essa estratégia libertarista é muito clara” [321] e “mensagens políticas libertaristas de teses como a de Martins e Leão” [322] (GODOI, Marciano Seabra de; DANDE, João Victor Araújo. Será mesmo o tributo uma restrição a direitos fundamentais? *Revista Direito Tributário Atual*, n. 50, ano 40, São Paulo: IBDT, 2022, p. 305-324).

¹⁰ KELLEY, David. *The Art of Reasoning*. 3. ed. New York: W. W. Norton & Company, 1998, p. 125; HURLEY, Patrick. *A concise introduction to logic*. 12. ed. Stamford: Cengage Learning, 2015, p. 122.

¹¹ JOHNSON, Ralph H. The Blaze of her Splendors: Suggestions about Revitalizing Fallacy Theory. In: HANSEN, Hans V.; PINTO, Robert C. *Fallacies. Classical and Contemporary Readings*. University Park: The Pennsylvania State University Press, 1995, p. 116.

¹² ÁVILA, Humberto. Ciência do Direito Tributário e Discussão Crítica. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 32, São Paulo: Dialética, 2014, p. 162.

interpretadas ampliativamente, já que isso lhe poderia render honorários de clientes abastados procurando brechas para não pagar seus tributos. Acusado, enfim, de advogar em causa própria em vez de defender a causa do direito e da verdade”¹³. Mais que isso, o autor destaca também o emprego de falácias na crítica a uma teoria, por exemplo, a construção do argumento falacioso segundo o qual, se o crítico não concorda com as conclusões, é porque não concorda com as premissas, o que demonstraria a irrazoabilidade do crítico e a inaceitabilidade de suas oposições. O exemplo indicado por Folloni não poderia ser mais procedente: “Se alguém discorda de alguma conclusão baseada na teoria do dever fundamental de pagar tributos, é bastante fácil afirmar que esse discordante desconhece ou não aceita que o Estado é necessário para proteger e promover direitos fundamentais, o que desde logo o afasta enquanto um jurista digno de atenção”¹⁴.

Tal qual destacado nos referidos trabalhos, o artigo intitulado “Será mesmo o tributo uma restrição a direitos fundamentais?” contém o emprego de numerosas falácias argumentativas. Ao menos sete delas merecem análise mais detida: (i) a falácia do ataque pessoal (*argumentum ad hominem*); (ii) a falácia do apelo ao ridículo (*appeal to ridicule*) e (iii) a falácia dos epítetos carregados (*loaded epithets*); (iv) a falácia da desconsideração sumária (*dismissal*); (v) a falácia do apelo à emoção (*argumentum ad populum*); (vi) a falácia da dispersão (*red herring*); e (vii) a falácia do espantalho (*straw man*).

Em primeiro lugar, a falácia do ataque pessoal (*argumentum ad hominem*) ocorre quando um tema é “discutido não por seus méritos, mas pela análise (geralmente desfavorável) dos motivos ou antecedentes de seus apoiadores ou oponentes”, caracterizando-se como uma tentativa, de cunho emocional, de persuadir uma audiência¹⁵. Assim, rejeita-se ou dispensa-se o argumento de uma outra pessoa pelo ataque pessoal a ela ao invés de atacar-se o argumento em si. Embora esse tipo de argumento tenha vários formatos, todos eles envolvem alguma tentativa de evitar tratar de um argumento de maneira lógica, por meio da tentativa de desacreditar o interlocutor pela atribuição a ele de uma característica negativa¹⁶. A caracterização dessa argumentação já se encontrava em Aristóteles quando mencionava o direcionamento de críticas aos homens e não aos seus argumentos, destacando que esse tipo de argumento poderia inclusive ser válido do ponto de vista da pessoa mencionada, mas não poderia ser válido diante dos seus argu-

¹³ FOLLONI, André. Tradição crítica no Direito Tributário. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 50, ano 40, São Paulo: IBDT, 2022, p. 54.

¹⁴ FOLLONI, André. Tradição crítica no Direito Tributário. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 50, ano 40, São Paulo: IBDT, 2022, p. 57.

¹⁵ HAMBLIN, Charles Leonard. *Fallacies*. London: Methuen & Co Ltd., 1970, p. 31 e 41; HURLEY, Patrick. *A concise introduction to logic*. 12. ed. Stamford: Cengage Learning, 2015, p. 131-133.

¹⁶ KELLEY, David. *The Art of Reasoning*. 3. ed. New York: W. W. Norton & Company, 1998, p. 137.

mentos¹⁷. Noutro dizer, esse tipo de argumentação é falacioso exatamente porque a verdade ou a falsidade de um argumento por si só não tem qualquer relação com o caráter, a motivação ou qualquer outra característica pessoal daquele que o declara ou o faz¹⁸.

Como destaca Kelley, por vezes esse tipo de argumento assume a forma de criticar a objetividade de outra pessoa pela alegação de que ela teria um certo interesse na visão que ela defende. O autor intitula essa técnica, que serve como mero atalho argumentativo, de “*poisoning the well*” (envenenando o poço). Trata-se de argumentação falaciosa tendo em vista que do fato de que alguém tenha um motivo irracional (ou subjetivo) para suportar uma posição não decorre a conclusão de que essa posição seja falsa, e certamente não significa que possamos decidir antecipadamente que todos os argumentos para essa posição seriam dispensáveis¹⁹.

No trabalho apresentado por Godoi e Dande, referida falácia pode ser observada, primeiro, pelo uso dos adjetivos antes já mencionados (por exemplo, “grotesco”, “execrável”, “exorcizável”, “preconceituoso”, “do mal”). Embora esses adjetivos tenham sido supostamente direcionados às ideias defendidas pela tese criticada, acabam por também imputar determinadas características pessoais a quem teria veiculado determinadas ideias. Mas o uso dessa falácia ocorre ainda e de maneira mais direta nas alegações de que a tese seria defendida por conta de intenções de “cunho indisfarçadamente moral”, com “estratégia clara” de “mensagem política” e “apelo libertarista ou libertário”, em função da “ideologia e visão de mundo” que a autora supostamente teria. Essas alusões, às quais outras ainda poderiam ser somadas, indicam evidente tentativa de imprimir na autora características pessoais negativas que, supostamente, serviriam ao propósito de demonstrar o erro em seus argumentos. Com o perdão da metáfora simplória, esquece-se a bola para chutar a pessoa, nada obstante a irrelevância dessas qualificações pessoais para a veracidade dos argumentos levantados na tese objeto de crítica²⁰.

Em segundo e terceiro lugar, a falácia do apelo ao ridículo (*appeal to ridicule*) pode ser verificada quando se utiliza de expressões com a finalidade de ridicularizar os argumentos ao invés de enfrentá-los racionalmente²¹, e a falácia dos epítetos carregados (*loaded epithets*) pode ser evidenciada pelo apelo a rótulos preambulares desqualificadores dos argumentos com o objetivo de prevenir uma con-

¹⁷ HAMBLIN, Charles Leonard. *Fallacies*. London: Methuen & Co Ltd., 1970, p. 161.

¹⁸ KELLEY, David. *The Art of Reasoning*. 3. ed. New York: W. W. Norton & Company, 1998, p. 139.

¹⁹ KELLEY, David. *The Art of Reasoning*. 3. ed. New York: W. W. Norton & Company, 1998, p. 139.

²⁰ EEMEREN, Frans van *et al.* *Argumentation: Analysis, Evaluation, Presentation*. New York: Routledge, 2001, p. 112.

²¹ SOCCIO, Douglas J.; BARRY, Vincent E. *Practical Logic: An Antidote for Uncritical Thinking*. 5. ed. Belmont: Wadsworth, 1998, p. 146.

clusão desfavorável, ao invés de deixar o leitor chegar à sua própria conclusão²². Um epíteto é uma palavra ou frase que exprime uma qualidade ou característica de um objeto. Nessa falácia, costuma-se usar adjetivos para desqualificar argumentos que poderiam permitir ao leitor chegar à conclusão diversa daquela pretendida²³. Ambas merecem análise conjunta porque evidenciam a mesma finalidade: desqualificar os argumentos e as ideias de um interlocutor pelo apelo à qualificação desses argumentos como ridículos, abusivos, incoerentes, ao invés de racionalmente contraditá-los.

Não obstante os exemplos já mencionados, o uso dessas falácias argumentativas é evidenciado pela afirmação de que “teses como a de [...] Leão procuram conjurar preconceitos que se julgavam definitivamente mortos e fazer renascer o caráter odioso do tributo, execrado e exorcizado pelos fundadores da ciência do direito tributário no início do século XX”²⁴. Referida manifestação, longe de servir à demonstração científica de seu argumento (a inexistência de restrição a direito fundamental pelo tributo), simplesmente apela a um argumento histórico (não demonstrado) para ridicularizar e rotular a tese ao qual se contrapõem, por meio de adjetivos de forte conotação pejorativa. De acordo com a etimologia, “execrável” é aquilo que deve ser execrado por seu caráter abominável, odioso, deplorável e detestável; enquanto “exorcizado” faz alusão ao termo de cunho religioso *exorcismar*, cujo significado alude a expulsão de demônios ou espíritos malignos²⁵. Essa atitude evidencia a intenção de imprimir nas ideias supostamente defendidas pela autora a pecha de ridículas, absurdas, irrelevantes e superadas – ainda que isso não seja objeto de demonstração.

Em quarto e quinto lugar, a falácia da desconsideração sumária (*dismissal*) consiste em manifestar uma atitude de indignação ou superioridade por meio da desconsideração preliminar do argumento usado pelo interlocutor²⁶, enquanto a falácia do apelo à emoção (*argumentum ad populum*) consiste na tentativa de persuadir alguém a uma conclusão apelando às suas emoções e não a evidências. O apelo à emoção normalmente toma a forma de linguagem retórica fortemente carregada de conotações emotivas, na tentativa de que a retórica substitua a lógica, buscando um julgamento emocional e não racional²⁷.

²² SOCCIO, Douglas J.; BARRY, Vincent E. *Practical Logic: An Antidote for Uncritical Thinking*. 5. ed. Belmont: Wadsworth, 1998, p. 154.

²³ ÁVILA, Humberto. Ciência do Direito Tributário e Discussão Crítica. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 32, São Paulo: Dialética, 2014, p. 163.

²⁴ GODOI, Marciano Seabra de; DANDE, João Victor Araújo. Será mesmo o tributo uma restrição a direitos fundamentais? *Revista Direito Tributário Atual*, n. 50, ano 40, São Paulo: IBDT, 2022, p. 315.

²⁵ HOUISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles. *Dicionário da Língua Portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2009, p. 855 e 857.

²⁶ SOCCIO, Douglas J.; BARRY, Vincent E. *Practical Logic: An Antidote for Uncritical Thinking*. 5. ed. Belmont: Wadsworth, 1998, p. 156.

²⁷ KELLEY, David. *The Art of Reasoning*. 3. ed. New York: W. W. Norton & Company, 1998, p. 130.

Referidas falácias podem ser evidenciadas, por exemplo, por citações que apelam ao fato de que as ideias atribuídas à autora criticada seriam “conjurações preconceituosas”, que se julgavam já “mortas”, “execradas” e “exorcizadas”, e que quem as defenderia seria “radicalmente libertária ou libertarista, mas não liberal” e “até hoje não percebeu o que Adam Smith intuiu e afirmou ainda no século XVIII” ou, ainda, pelas afirmações de que “a Constituição é claramente refratária às mensagens políticas de teses como a de Leão” ou de que aquilo que se espera de “juristas, especialmente os especialistas em matéria fiscal”, seja exatamente o contrário daquilo que supostamente se veria na tese da autora²⁸. Todas essas afirmações revelam tentativa de substituir uma *argumentação racional* por mera *atitude de indignação*, exteriorizada pela simples etiquetagem de um argumento como obviamente impecioso; o oponente, em vez de confrontado, é simplesmente impedido de ingressar na discussão²⁹.

E, em sexto e sétimo lugar, a falácia da dispersão (*red herring*) pode ser verificada pela introdução na discussão de um elemento periférico, secundário ou logicamente irrelevante como forma de distrair a atenção do interlocutor e sutilmente alterar o objeto da discussão³⁰; enquanto a falácia do espantalho (*straw man*) pode ser apurada pela distorção do argumento do oponente, geralmente afirmando-o de forma super simplificada ou extrema, para então refutar a posição distorcida, não a real³¹. Ambas, portanto, têm um significado semelhante, de desvio do foco do objeto central em debate. A identificação em inglês da falácia da dispersão como “arenque vermelho” faz referência exatamente a isso: esse peixe é usado no procedimento de treinamento de cães caçadores para seguir pistas olfativas. Para tanto, uma sacola de arenques vermelhos é arrastada pelos trilhos com o objetivo de desviar os cães, uma vez que os arenques vermelhos têm um cheiro especialmente potente e apenas os melhores cães seguirão o cheiro original³². Hurley vincula ainda essas duas falácias à falácia relativa à perda do ponto em discussão (*ignoratio elenchi*), tendo em vista que todas elas estão relacionadas à inclusão de uma conclusão, muitas vezes vagamente relacionada com a conclusão correta do trabalho criticado, que desvia o foco da discussão³³.

²⁸ GODOI, Marciano Seabra de; DANDE, João Victor Araújo. Será mesmo o tributo uma restrição a direitos fundamentais? *Revista Direito Tributário Atual*, n. 50, ano 40, São Paulo: IBDT, 2022, p. 316 e 322.

²⁹ ÁVILA, Humberto. Ciência do Direito Tributário e Discussão Crítica. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 32, São Paulo: Dialética, 2014, p. 165.

³⁰ SOCCIO, Douglas J.; BARRY, Vincent E. *Practical Logic: An Antidote for Uncritical Thinking*. 5. ed. Belmont: Wadsworth, 1998, p. 144.

³¹ KELLEY, David. *The Art of Reasoning*. 3. ed. New York: W. W. Norton & Company, 1998, p. 154.

³² HURLEY, Patrick. *A concise introduction to logic*. 12. ed. Stamford: Cengage Learning, 2015, p. 136.

³³ HURLEY, Patrick. *A concise introduction to logic*. 12. ed. Stamford: Cengage Learning, 2015, p. 135-136.

O apelo a essas falácias no texto de Godoi e Dande pode ser verificado pelas afirmações de que o objeto central da tese da autora seria a atribuição de um “mal de origem ao tributo”, “uma espécie de pecado original” aos tributos, que formaria um “direito tributário do mal”, sendo essa característica vinculada aos tributos ainda que cobrados de acordo com as regras constitucionais. A atribuição dessas conclusões à tese da autora, com palavras de cunho altamente pejorativo, não apenas distorce as conclusões daquele trabalho, como implica tentativa de desvio do foco daquilo que é central à tese do direito fundamental de economizar tributos. Não há qualquer passagem que indique referidas conclusões naquele trabalho. Muito pelo contrário, o trabalho é expresso em afirmar que “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”³⁴.

A tese lá defendida, portanto, longe de consubstanciar uma tese de ordem sociológica, moralista ou ideológica sobre a percepção do tributo pela sociedade, tem como objeto a análise dogmática e analítica, de acordo com o sistema tributário brasileiro erigido pela Constituição de 1988, da inexistência de um *dever fundamental* de pagar tributos e da existência, ao invés disso, de um *dever legal* de pagar tributos conforme a Constituição e com base em lei que o estabeleça, além da existência de um verdadeiro direito fundamental de economizar tributos consubstanciado no direito de o contribuinte confiar que seu âmbito de liberdade e de livre disposição da propriedade, assim como de liberdade econômica, será respeitado e limitado tão somente nos termos definidos pela Constituição e pela lei³⁵. A construção dessa tese de natureza dogmática é feita por meio de uma série de argumentos de cunho científico, tais como a existência de diferenças de funções, níveis e eficácias atribuíveis aos princípios, o que afastaria a capacidade dos princípios da solidariedade social, da igualdade e da capacidade contributiva de

³⁴ LEÃO, Martha. *O direito fundamental de economizar tributos*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 45. Para a análise do dever de pagar tributos sob o ponto de vista ético/moral, *vide* McGee, que em trabalho específico sobre o tema da ética da evasão tributária analisa uma série de pontos de vista éticos, políticos, religiosos e filosóficos acerca da evasão tributária. Referido autor trata das questões morais que permeiam essa pretensa obrigação, por exemplo, a obrigação de pagar tributos quando o país está envolvido em uma guerra injusta: McGEE, Robert W. Four Views on the Ethics of Tax Evasion. In: McGEE, Robert W. (ed.) *The Ethics of Tax Evasion – Perspectives in Theory and Practice*. New York: Springer, 2012, p. 3-33; McGEE, Robert W. Duty to Whom? In: McGEE, Robert W. (ed.) *The Ethics of Tax Evasion – Perspectives in Theory and Practice*. New York: Springer, 2012, p. 35-45; McGEE, Robert W. Taxation: the ethics of its avoidance or dodging. In: McGEE, Robert W. (ed.) *The Ethics of Tax Evasion – Perspectives in Theory and Practice*. New York: Springer, 2012, p. 73-82.

³⁵ LEÃO, Martha. *O direito fundamental de economizar tributos*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 306-307.

servirem de suporte imediato à tributação, tendo em vista o exame das funções atribuídas a eles e aos princípios da liberdade, da legalidade e da segurança jurídica no Sistema Tributário Constitucional posto pela Constituição de 1988.

Ao invés de debater racionalmente essas premissas e, a partir disso, questionar as conclusões alcançadas por aquele trabalho, o artigo distorce as conclusões da autora para desviar o foco do objeto central em debate. Mesmo quando menciona o argumento, esse sim defendido pela autora, de que o tributo restringe direitos fundamentais, o faz tornando irrelevante o fato de que a própria autora menciona que essa restrição pode ser feita de modo legítimo, quando de acordo com a Constituição e com a lei. Ao fazê-lo, distorce-se a discussão, para criar um espantinho a ser combatido, quando as questões efetivamente enfrentadas e relevantes para aquela tese são postas de lado.

Essas considerações iniciais, conquanto não tão breves, fizeram-se necessárias para esclarecer o que *não* será objeto de resposta nesse artigo: as qualificações pejorativas indicadas no mencionado trabalho acerca das ideias que eu supostamente defenderia, do conteúdo da tese apresentada no Largo São Francisco e da minha própria pessoa não serão rebatidas de forma direta. E não o serão pela singela compreensão de que essas qualificações adjetivas não fazem parte do conteúdo de uma discussão crítica e, nesse sentido, sequer deveriam precisar ser examinadas e contraditadas.

Longe de ser desimportante, por vezes, a forma do discurso é tão gritante que chama mais atenção do que o seu próprio conteúdo. Mas aqui é fundamental indicar que o debate científico sobre a minha tese não se confunde com o debate acerca das minhas características pessoais e que esses limites precisam ser declarados e inequivocamente traçados para que não se infirme a coragem de todos ao debate científico baseado em argumentos, comprometido com a verdade e com o Direito posto. Como destaca Aarnio, a discussão científica deve ser pautada pela abertura à crítica relativamente aos pontos de partida eleitos, ao procedimento de pesquisa adotado e aos resultados obtidos, assim como pela humildade, livre e espontânea, de todos os seus participantes. Segundo o autor, na essência da atitude científica está exatamente a presença de uma humildade não forçada e espontânea diante de uma determinada tarefa³⁶. Feitas essas considerações iniciais de cunho formal, passa-se a analisar o mérito das críticas formuladas.

2. Sobre o conteúdo: a relação entre tributo e direitos fundamentais

Do ponto de vista material, e conforme já mencionado, o artigo publicado na *Revista Direito Tributário Atual*, número 50, propõe quatro críticas de mérito à tese, tendo como enfoque a relação entre tributo e direitos fundamentais: (i) a

³⁶ AARNIO, Aulis. *Essays on the Doctrinal Study of Law*. Dordrecht: Springer, 2011, p. 78.

tese teria indicado que a doutrina alemã corroboraria o argumento de que o tributo seria uma restrição a direitos fundamentais, quando, de maneira oposta, “a jurisprudência do Tribunal Constitucional alemão e a generalidade da doutrina reconhece[m] que, em linha de princípio, a exigência de impostos não restringe o direito fundamental de propriedade nem o direito fundamental de liberdade”³⁷; (ii) a tese defenderia a visão do tributo como um “mal em si”, decorrente da equivocada argumentação de que o tributo seria uma restrição a direito fundamental³⁸; (iii) a tese estaria equivocada ainda em defender uma distinção entre normas de natureza fiscal e extrafiscal e sustentar diferentes interpretações para essas duas categorias³⁹; e (iv) a tese seria “equivocada e inapropriada” frente ao conteúdo da Constituição de 1988⁴⁰. Cada uma dessas críticas merece análise pormenorizada.

2.1. A relação entre tributo e direitos fundamentais na doutrina e na jurisprudência alemãs

Em primeiro lugar, a crítica de que a tese teria indicado que a doutrina alemã corroboraria o argumento de que o tributo seria uma restrição a direitos fundamentais, quando, em verdade, a doutrina e a jurisprudência generalizadas daquele país defenderiam exatamente o contrário, não encontra amparo nem no conteúdo do trabalho criticado nem na análise da doutrina e da jurisprudência alemãs. De um lado, a tese não contém essa afirmação. A doutrina alemã, embora muito usada para a mencionada pesquisa, serve de argumento de ratificação em pontos específicos, tais como a questão da ponderação de princípios e a sua (in)comensurabilidade⁴¹, o papel dos direitos fundamentais⁴², a relação entre direito de propriedade e de liberdade⁴³, o espaço de liberdade do contribuinte frente à

³⁷ GODOI, Marciano Seabra de; DANDE, João Victor Araújo. Será mesmo o tributo uma restrição a direitos fundamentais? *Revista Direito Tributário Atual*, n. 50, ano 40, São Paulo: IBDT, 2022, p. 318.

³⁸ GODOI, Marciano Seabra de; DANDE, João Victor Araújo. Será mesmo o tributo uma restrição a direitos fundamentais? *Revista Direito Tributário Atual*, n. 50, ano 40, São Paulo: IBDT, 2022, p. 313.

³⁹ GODOI, Marciano Seabra de; DANDE, João Victor Araújo. Será mesmo o tributo uma restrição a direitos fundamentais? *Revista Direito Tributário Atual*, n. 50, ano 40, São Paulo: IBDT, 2022, p. 319.

⁴⁰ GODOI, Marciano Seabra de; DANDE, João Victor Araújo. Será mesmo o tributo uma restrição a direitos fundamentais? *Revista Direito Tributário Atual*, n. 50, ano 40, São Paulo: IBDT, 2022, p. 315.

⁴¹ Sobre o tema, *vide*: ALEXY, Robert. *Theorie der Grundrechte*. 3. ed. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1996, p. 75-76 e 95; e, na jurisprudência: BVerfGE 87, 153; BVerfGE 19, 342; BVerfGE 65, 1.

⁴² Sobre o tema, *vide*: DRÜEN, Klaus-Dieter. *Unternehmerfreiheit und Steuerumgehung*. *StuW* 2/2008, p. 155; ALEXY, Robert. *Theorie der Grundrechte*. 3. ed. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1996, p. 285.

⁴³ Sobre o tema, *vide*: RODI, Michael. *Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem: dargestellt am Beispiel der Gewerbesteuer*. München: Beck, 1994, p. 92-93; KIRCHHOF, Paul. *Besteuerung im Verfassungsstaat*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2000, p. 60; e, na jurisprudência: BVerfGE 87, 153; BVerfGE 93, 121.

lei tributária⁴⁴, a definição de solidariedade⁴⁵, entre outros. Ainda assim, o trabalho é repetitivo em afirmar as diferenças entre os sistemas tributários brasileiro e alemão, conforme se verifica nas seguintes passagens:

“A Lei Fundamental alemã, por exemplo, limita-se a afirmar em seu artigo 2º, § 2º, que ‘todos têm o direito à vida e à integridade física. A liberdade da pessoa é inviolável. Estes direitos só podem ser restringidos em virtude de lei’⁴⁶. Mas a Constituição brasileira, ao tratar da legalidade, opta por garantir uma maior especificidade, sendo altamente repetitiva com relação à necessidade de preservação do direito dos cidadãos de que a lei seja sempre o (único) instrumento de restrição da liberdade.”⁴⁷

“A diferença na abordagem do tema, contudo, reside no fato de que embora na Alemanha se possa, por inferência, definir os princípios aplicáveis à tributação, o Sistema Tributário alemão em si é definido pela legislação infraconstitucional. Isso significa que o legislador é quem criou este sistema e, portanto, ainda que com limitações de razoabilidade e coerência, pode modificá-lo. No Sistema Tributário Brasileiro, por outro lado, o que se verifica é um sistema constitucional, cujos limites foram definidos pela Constituição. Daí ser diferente o âmbito de discricionariedade para o legislador impor limites à atuação do contribuinte.”⁴⁸

“Na Alemanha, obra recente propôs para o debate de renomados professores de Direito Público a pergunta se o Direito Tributário era uma fonte de inovação do Direito Constitucional. Por trás desta discussão estava a pergunta se o legislador tributário, naquele país, estaria ou não condicionado a respeitar determinados direitos dos contribuintes que seriam decorrentes, de forma implícita, da Lei Fundamental alemã, como o direito de propriedade (artigo 14, parágrafo primeiro). A discussão não é consensual. [...] A discussão decorre do fato de que a Lei Fundamental alemã não especifica um sistema tributário, nem prevê princípios ou regras específicas para este âmbito do Direito. [...] Do ponto de vista da Constituição brasileira, contudo, estas perguntas

⁴⁴ Sobre o tema, *vide*: SCHÖN, Wolfgang. Legalität, gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit als Grundlagen des Steuerrechts. In: HÜTTEMANN, Rainer (org.). *Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht*. Köln: Otto Schmidt, 2010, p. 36; HEY, Johanna. Spezialgesetzliche Missbrauchsgesetzgebung aus steuersystematischer, verfassungs- und europarechtlicher Sicht. *StuW* 2/2008, p. 169.

⁴⁵ Sobre o tema, *vide*: VOLKMANN, Uwe. *Solidarität – Programm und Prinzip der Verfassung*. Tübingen: Mohr Siebeck, 1998, p. 6 e s.; ISENSEE, Josef. Der Sozialstaat in der Wirtschaftskrise. In: LISTL, Joseph; SCHAMBECK, Herbert (Hrsg.). *Der Sozialstaat in der Wirtschaftskrise – Festschrift für Johannes Broermann*. Berlin, 1982, p. 384; TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Steuerrecht*. 19. ed. Köln: Otto Schmidt, 2008, p. 121, §§ 184.

⁴⁶ No original: “(2) Jeder hat das Recht auf Leben und körperliche Unversehrtheit. Die Freiheit der Person ist unverletzlich. In diese Rechte darf nur auf Grund eines Gesetzes eingegriffen werden”.

⁴⁷ LEÃO, Martha. *O direito fundamental de economizar tributos*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 66-67.

⁴⁸ LEÃO, Martha. *O direito fundamental de economizar tributos*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 204.

nem mesmo deveriam ser consideradas. A Constituição as respondeu exatamente para evitar este tipo de ponderação: ela antecipou uma série de conflitos entre os interesses arrecadatórios do Estado e os interesses dos contribuintes, estabelecendo, de antemão, como eles deveriam ser ponderados por meio de regras.”⁴⁹

Essas passagens, às quais outras poderiam ser adicionadas, evidenciam que o trabalho reconhece as diferenças entre os sistemas brasileiro e alemão, e, exatamente por isso, a impossibilidade de se guiar pelas respostas da doutrina estrangeira para a definição da correta interpretação de dispositivos constitucionais brasileiros. Veja-se que sequer faria sentido, tendo em vista o objetivo do trabalho, se apoiar simplesmente em doutrina alemã, considerando que a finalidade declarada naquela pesquisa era “analisar se *no Brasil* essa liberdade é assegurada como um direito fundamental pela Constituição, por meio dos princípios e regras que norteiam o Sistema Tributário Nacional, e, nessa linha, se ela poderia ser limitada por uma fundamentação relativa à ponderação de princípios”⁵⁰. Trata-se, portanto, não de um trabalho baseado na doutrina estrangeira (alemã ou de qualquer outro país), mas sim de uma pesquisa construída a partir de dispositivos da Constituição brasileira.

Independentemente disso, cabe também analisar a afirmação de que a tese conduziria o leitor a erro em suas citações da doutrina alemã, porquanto “a jurisprudência do Tribunal Constitucional alemão e a generalidade da doutrina reconhece[m] que, em linha de princípio, a exigência de impostos não restringe o direito fundamental de propriedade nem o direito fundamental de liberdade”⁵¹. Referida afirmação é falsa. E o é pela singela razão de que esse tema na Alemanha, assim como no Brasil, é objeto de enfrentamento e debate por diferentes correntes doutrinárias, sem que se possa afirmar de modo categórico que a *generalidade* da doutrina e da jurisprudência concordam com referido ponto de vista. Alguns exemplos são suficientes para demonstrar o equívoco dessa afirmação e já se encontravam presentes no próprio trabalho criticado. Senão, vejamos.

Do ponto de vista da doutrina alemã, há obras inteiras tratando exatamente da discussão sobre se o Direito Tributário seria uma fonte de inovação do Direito Constitucional, ou seja, se haveria direitos fundamentais protegendo diretamente o contribuinte no exercício do poder de tributar. As respostas são variadas: parte dos autores posiciona-se no sentido de que os direitos dos contribuintes devem ser considerados protegidos pela Constituição, na medida em que se encontram em

⁴⁹ LEÃO, Martha. *O direito fundamental de economizar tributos*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 293-294.

⁵⁰ LEÃO, Martha. *O direito fundamental de economizar tributos*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 50.

⁵¹ GODOI, Marciano Seabra de; DANDE, João Victor Araújo. Será mesmo o tributo uma restrição a direitos fundamentais? *Revista Direito Tributário Atual*, n. 50, ano 40, São Paulo: IBDT, 2022, p. 318.

uma posição vulnerável frente aos interesses do Estado Fiscal⁵²; enquanto outra parte entende que o legislador tributário possui a mesma liberdade que em outros âmbitos, não havendo direitos específicos dos contribuintes na Lei Fundamental alemã (e não havendo necessidade para tanto), uma vez que estes estariam suficientemente protegidos pelo princípio democrático⁵³.

A discussão decorre do fato de que a Lei Fundamental alemã não especifica um sistema tributário, nem prevê princípios ou regras específicos para esse âmbito do Direito. Schön, por exemplo, se encontra na primeira corrente, destacando as especificidades do Direito Tributário que o aproximam do Direito Penal e terminam por reclamar um âmbito de proteção dos direitos mais acentuado, tendo em vista a capacidade desses ramos do Direito de intervirem nos direitos fundamentais. Por isso, por exemplo, o entendimento de que o núcleo do direito fundamental de propriedade não pode ser restringido pela tributação, em reconhecimento de que a referida restrição decorrente da tributação encontra limites na eficácia positiva desse direito fundamental⁵⁴. De modo semelhante, Rodi destaca que as normas tributárias atuam como “encurtamentos imperativos” (*imperative Verkürzungen*) do núcleo da “esfera privada de liberdade” (*privaten Freiheitssphäre*)⁵⁵, enquanto Papier destaca que, ainda que a propriedade e o dinheiro sejam meios para o exercício de liberdades asseguradas por direitos fundamentais,

⁵² SCHÖN, Wolfgang. Grundrechtsschutz gegen den demokratischen Steuerstaat. In: BAER, Susanne et al. (ed.). *Jahrbuch des Öffentlichen Rechts der Gegenwart*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2016, p. 530-531. Em obra específica sobre o tema, vide a posição de Paul Kirchhof: Besteuerung und Eigentum. In: HULST, Harry von der [ed]. *Die Verfassungsgerichtsbarkeit im Gefüge der Staatsfunktionen. Besteuerung und Eigentum*. Berlin: De Gruyter, 1980, p. 214-285.

⁵³ MUSIL, Andreas. Steuerrecht und Verfassungsrecht. In: BAER, Susanne et al. (ed.). *Jahrbuch des Öffentlichen Rechts der Gegenwart*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2016, p. 455. Em posição crítica à ideia de restrição de direitos fundamentais pelos tributos, vide também: von ARNIM, Hans Herbert. Besteuerung und Eigentum. In: HULST, Harry von der (ed.). *Die Verfassungsgerichtsbarkeit im Gefüge der Staatsfunktionen. Besteuerung und Eigentum*. Berlin: De Gruyter, 1980, p. 286-360.

⁵⁴ A própria intitulação de seu artigo é ilustrativa nesse sentido: “Grundrechtsschutz gegen den demokratischen Steuerstaat”, em tradução livre: “Proteção dos direitos fundamentais contra o Estado Tributário Democrático”. Algumas passagens relevantes no original: “In einem ersten Schritt ist auf den bekannten Sachverhalt hinzuweisen, dass der Bedarf nach grundrechtlichem Schutz im öffentlichen Recht stärker ausgeprägt ist als im Privatrecht. [...] Was aber unterscheidet das Steuerrecht von anderen Bereichen des öffentlichen Rechts? Dessen Referenzgebiete weisen vielfach ebenfalls eine hohe Eingriffssintensität auf, namentlich das Strafrecht oder das Polizei- und Ordnungsrecht.” (p. 523); “In Ausgangspunkt verdient es betont zu werden, dass der Steuerzugriff die grundsätzliche Privatnützigkeit des Eigentums nicht in Frage stellen darf.” (p. 530) [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]. Do autor, vide também: SCHÖN, Wolfgang. Legalität, gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit als Grundlagen des Steuerrechts. In: HÜTTE-MANN, Rainer (org.). *Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht*. Köln: Otto Schmidt, 2010, p. 29-63.

⁵⁵ RODI, Michael. *Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem: dargestellt am Beispiel der Gewerbesteuer*. München: Beck, 1994, p. 79.

a subtração de dinheiro (por meio do tributo) reduz o âmbito geral de ação do contribuinte⁵⁶. Além deles, outros autores alemães podem ser citados na mesma linha, afastando, portanto, a possibilidade de ser verdadeira a afirmação de que a “generalidade da doutrina alemã defenderia que o tributo não restringiria direitos fundamentais”, sustentada por Godoi e Dande⁵⁷.

Do ponto de vista jurisprudencial, as mesmas divergências podem ser explicitadas. Esse não é um debate recente. Muito pelo contrário: em 1972, Papier, que mais tarde se tornaria Presidente do Tribunal Constitucional alemão, publicou texto crítico à posição daquele Tribunal quanto à natureza restritiva do tributo em relação ao direito fundamental de propriedade. Nesse texto, o autor destaca uma posição dúbia da jurisprudência da Corte, que, por um lado, afirmaria que os tributos afetariam e prejudicariam a propriedade, mas não seriam violações do direito fundamental à propriedade por estarem abrangidos pela regra de reserva prevista pelo artigo 14 da Lei Fundamental alemã (“A propriedade e o direito de sucessão são garantidos. Seus conteúdos e limites são definidos por lei”); e, por outro lado, reconheceria que a imposição de obrigações tributárias em certos casos extremos poderia sim violar o direito fundamental de propriedade, especialmente quando “as obrigações de pagamento sobrecarregam excessivamente o interessado e prejudicam fundamentalmente a sua situação financeira”⁵⁸.

Um caso paradigmático, mais recente, demonstra o reconhecimento pela Corte alemã da possibilidade de que o tributo viole o conteúdo do direito fundamental de propriedade, tal qual defendido por Papier. Trata-se do julgamento do Tribunal Constitucional alemão acerca da constitucionalidade do imposto sobre o patrimônio geral dos cidadãos com uma alíquota unificada. Naquela ocasião, firmou-se o entendimento da Corte no sentido de que haveria um limite máximo de tributação de 50% (cinquenta por cento), além de se analisar a compatibilidade

⁵⁶ PAPIER, Hans-Jürgen. Besteuerung und Eigentum. *DVBl* (1980), p. 790. No mesmo sentido: PAPIER, Hans-Jürgen. Die Beeinträchtigungen der Eigentums- und Berufsfreiheit durch Steuern vom Einkommen und Vermögen. *Der Staat* (1972), v. 11, n. 4, p. 484.

⁵⁷ Assim, a título meramente exemplificativo: HESSE, Konrad. *Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland*. 20. ed. Heidelberg: C.F. Müller, 1999, p. 194; VOGEL, Klaus; WALDHOF, Christian. *Grundlagen des Finanzverfassungsrechts: Sonderausgabe des Bonner Kommentars zum Grundgesetz*. Heidelberg: Müller, 1999, p. 532; BIRK, Dieter. *Das Leitungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen. Ein Beitrag zu dem Grundfragen des Verhältnisses Steuerrecht und Verfassungsrecht*. Köln: Peter Beubner, 1983, p. 205; KIRCHHOF, Paul. Das Steuerrecht als Verfassungsproblem. In: BAER, Susanne et al. (ed.). *Jahrbuch des Öffentlichen Rechts der Gegenwart*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2016, p. 553-566; KIRCHHOF, Paul. Die Steuer. In: KIRCHHOF/ISENSEE. *Handbuch des Staatsrechts*. 3 ed. Heidelberg: C.F. Müller, 2007, §118, Rn. 7, t. V, p. 990; HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Otto Schmidt, 2002, p. 134; SEER, Roman. Gestaltungsmissbrauch und Gestaltungsfreiheit im Steuerrecht. In: RÜTTERMANN, Rainer (org.). *Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht*. Köln: Otto Schmidt, 2010, p. 1.

⁵⁸ PAPIER, Hans-Jürgen. Die Beeinträchtigungen der Eigentums- und Berufsfreiheit durch Steuern vom Einkommen und Vermögen. *Der Staat* (1972), v. 11, n. 4, p. 484-485. Jurisprudência mencionada: 14, 221 (241); 19, 119 (128 f.); 253 (267 f.); 27, 111 (131); 29, 402 (413).

com a igualdade da legislação tributária que permitia a tributação de bens imóveis a valores desatualizados enquanto a tributação do dinheiro seria realizada em valores atuais⁵⁹. Mais do que discutir o mérito dessa decisão é fundamental destacar o reconhecimento do Tribunal relativamente ao fato de que o tributo restringe direitos fundamentais e, exatamente por essa razão, demanda um controle da excessividade dessa restrição. Segundo o Tribunal, em tradução livre, “O ônus global de tributar a aquisição de bens, o estoque de bens e o uso de bens deve ser coordenado pelo legislador de forma que o ônus seja equilibrado e se evite um ônus excessivo”⁶⁰; reconhecendo, nesse sentido, que os direitos à liberdade e à propriedade são limitados pela intervenção decorrente do exercício do poder de tributar e que a medida dessa restrição deve ser controlada pela Corte Constitucional⁶¹. Reconheceu-se, em suma, que os tributos intervêm na liberdade geral de ação (artigo 2, inciso 1, da Lei Fundamental alemã), interferindo no desenvolvimento da personalidade dos contribuintes no âmbito jurídico-patrimonial (artigo 14 da Lei Fundamental alemã), já que limitam o poder de disposição e a capacidade de utilização do patrimônio⁶².

Logo, não se pode afirmar, fundamentando-se em citação de autor espanhol, que a jurisprudência do Tribunal Constitucional alemão não reconheceria o caráter restritivo-limitador do tributo sobre os direitos fundamentais de liberdade e de propriedade. Nada obstante sua oscilação jurisprudencial relativamente ao tema, objeto de forte crítica por parte da doutrina daquele país, há decisões que reconhecem exatamente a capacidade do tributo de *restringir* o conteúdo desses direitos fundamentais. E nem poderia ser diferente. A análise da Lei Fundamental alemã indica que ela própria reconhece em numerosas passagens e de forma repetitiva que os direitos fundamentais são objeto de restrição, ainda que de forma válida, por meio de lei e dentro dos limites traçados pelo conteúdo da Constituição. Alguns exemplos merecem destaque:

⁵⁹ BVerfGE 93, 121.

⁶⁰ No original: “Die Gesamtbelastung durch eine Besteuerung des Vermögenserwerbs, des Vermögensbestandes und der Vermögensverwendung ist vom Gesetzgeber so aufeinander abzustimmen, daß das Belastungsgleichmaß gewahrt und eine übermäßige Last vermieden wird.” BVerfGE 93, 121 [43].

⁶¹ Nesse sentido, passagens importantes: “Der steuerliche Eingriff in die Vermögens- und Rechtssphäre des Einzelnen gewinnt seine Rechtfertigung auch und gerade aus der Gleichheit dieser Lastenzuteilung (vgl. BVerfGE 84, 239 [268 f.]).” BVerfGE 93, 121 [41]; “Das bedeutet, daß das geschützte Freiheitsrecht nur so weit beschränkt werden darf, daß dem Steuerpflichtigen ein Kernbestand des Erfolges eigener Betätigung im wirtschaftlichen Bereich als Ausdruck der grundsätzlichen Privatnützigkeit des Erworbenen und der grundsätzlichen Verfügungsbefugnis über die geschaffenen vermögenswerten Rechtspositionen erhalten wird (vgl. BVerfGE 87, 153 [169]).” BVerfGE 93, 121 [49].

⁶² No original: “Die Vermögensteuer ist als regelmäßige Steuer auf das ruhende – in der Regel aus bereits versteuertem Einkommen gebildete – Vermögen ausgestaltet. Sie greift in die Verfügungsgewalt und Nutzungsbefugnis über ein Vermögen angewandte allgemeine Handlungsfreiheit (Art. 2 Abs. 1 GG) gerade in deren Ausprägung als persönliche Entfaltung im vermögensrechtlichen Bereich ein (Art. 14 GG).” (BVerfGE 93, 121 [137]).

“Artigo 2 [Direitos de liberdade] [...] (2) Todos têm o direito à vida e à integridade física. A liberdade da pessoa é inviolável. **Estes direitos só podem ser restringidos em virtude de lei.**”⁶³

“Artigo 8 [Liberdade de reunião] [...] (2) Para as reuniões ao ar livre, **este direito pode ser restringido** por lei ou em virtude de lei.”⁶⁴

“Artigo 17 [**Restrição** dos direitos fundamentais em casos especiais] [...] (2) As leis destinadas à defesa, incluindo a proteção da população civil, podem determinar **restrições aos direitos fundamentais** da liberdade de locomoção e de domicílio (artigo 11) e à inviolabilidade do domicílio (artigo 13).”⁶⁵

“Artigo 19 [**Restrição** dos direitos fundamentais – Via judicial] (1) Na medida em que, segundo esta Lei Fundamental, **um direito fundamental possa ser restringido por lei ou em virtude de lei**, essa lei tem de ser geral e não limitada a um caso particular. Além disso, a lei terá de citar o direito fundamental em questão, indicando o artigo correspondente. (2) Em nenhum caso, um direito fundamental poderá ser violado em sua essência.”⁶⁶ (Grifos meus)

Por fim, ainda nesse ponto, o artigo de Godoi e Dande menciona algumas passagens de Kirchhof, que serviriam ao propósito de demonstrar que os argumentos do autor alemão não seriam compatíveis nem com a forma como foram retratados no trabalho, nem com as conclusões daquela tese. Segundo os autores, “No início de sua obra, no esforço de convencer os leitores do acerto de sua tese, Leão cita e apoia as ideias do alemão Paul Kirchhof, mas se limita a colher desse autor afirmações genéricas, que não dizem respeito à tese (proposta pela autora brasileira) de que o tributo é uma restrição ao direito fundamental de propriedade. [...] As posições de Paul Kirchhof são claras e expostas sem rodeios. *E todas elas são contrárias às posições sustentadas por Leão em sua tese*”⁶⁷.

Essas afirmações também não são verdadeiras. A posição de Kirchhof é esclarecida por ele próprio no Posfácio escrito para a sua obra traduzida para o português por Adamy e publicada no Brasil em 2016, conforme já mencionado na

⁶³ No original: “Art. 2. [...] (2) Jeder hat das Recht auf Leben und körperliche Unversehrtheit. Die Freiheit der Person ist unverletzlich. In diese Rechte darf nur auf Grund eines Gesetzes eingegriffen werden”.

⁶⁴ No original: “Art. 8 [...] (2) Für Versammlungen unter freiem Himmel kann dieses Recht durch Gesetz oder auf Grund eines Gesetzes beschränkt werden”.

⁶⁵ No original: “Art. 17. [...] (2) Gesetze, die der Verteidigung einschließlich des Schutzes der Zivilbevölkerung dienen, können bestimmen, daß die Grundrechte der Freizügigkeit (Artikel 11) und der Unverletzlichkeit der Wohnung (Artikel 13) eingeschränkt werden”.

⁶⁶ No original: “Art. 19. (1) Soweit nach diesem Grundgesetz ein Grundrecht durch Gesetz oder auf Grund eines Gesetzes eingeschränkt werden kann, muß das Gesetz allgemein und nicht nur für den Einzelfall gelten. Außerdem muß das Gesetz das Grundrecht unter Angabe des Artikels nennen. (2) In keinem Falle darf ein Grundrecht in seinem Wesensgehalt angetastet werden”.

⁶⁷ GODOI, Marciano Seabra de; DANDE, João Victor Araújo. Será mesmo o tributo uma restrição a direitos fundamentais? *Revista Direito Tributário Atual*, n. 50, ano 40, São Paulo: IBDT, 2022, p. 316-317.

epígrafe deste trabalho: “O tributo retira propriedade (dinheiro) do contribuinte, *restringe seus direitos fundamentais*, devendo, por essa razão, ser moderado, comedido⁶⁸ (Grifos meus). Vale comparar ambas as afirmações:

Godoi e Dande	Kirchhof
<p>“No início de sua obra, no esforço de convencer os leitores do acerto de sua tese, Leão cita e apoia as ideias do alemão Paul Kirchhof, <i>mas se limita a colher desse autor afirmações genéricas, que não dizem respeito à tese (proposta pela autora brasileira) de que o tributo é uma restrição ao direito fundamental de propriedade. [...] As posições de Paul Kirchhof são claras e expostas sem rodeios. E todas elas são contrárias às posições sustentadas por Leão em sua tese.</i>”⁶⁹ (Grifos meus)</p>	<p>“O tributo retira propriedade (dinheiro) do contribuinte, <i>restringe seus direitos fundamentais</i>, devendo, por essa razão, ser moderado, comedido. Conforme a jurisprudência consolidada do Tribunal Constitucional Federal, os tributos não podem alterar de forma substancial a situação patrimonial e de renda do contribuinte. <i>O tributo restringe fundamentalmente a propriedade</i>, com a qual o titular pode participar no mercado econômico (auferindo renda, aumentando seu faturamento, consumindo).”⁷⁰ (Grifos meus)</p>

Não suficiente essa afirmação, a obra original, escrita em alemão, corrobora essas mesmas conclusões, destacando-se os seguintes trechos, na tradução de Adamy e na versão original em nota de rodapé:

“O tributo é um *fardo coletivo* que atinge a todos os cidadãos. O Estado inter-vém no patrimônio do particular – sem necessariamente uma contraprestação individual – instituindo dever de entregar uma parte do que lhe pertence.”⁷¹ (Grifos meus)

“A garantia fundamental da liberdade *não está sob reserva de tributação*, mas sim o sucesso econômico advindo do exercício desta liberdade obriga socialmente o contribuinte, que por essa razão é tributado.”⁷² (Grifos meus)

⁶⁸ 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.

⁶⁹ GODOI, Marciano Seabra de; DANDE, João Victor Araújo. Será mesmo o tributo uma restrição a direitos fundamentais? *Revista Direito Tributário Atual*, n. 50, ano 40, São Paulo: IBDT, 2022, p. 316-317.

⁷⁰ 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.

⁷¹ 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. 19-20. No original: “*Die Steuer ist eine Gemeinlast, die alle Inländer trifft. Der Staat greift dabei – ohne individuelle Gegenleistung – auf das Vermögen des Einzelnen zu, indem er ihm die Pflicht auferlegt, von dem Seinigen etwas abzugeben.*” (KIRCHHOF, Paul. *Besteuerung im Verfassungsstaat*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2000, p. 12).

⁷² KIRCHHOF, Paul. *Tributação no Estado Constitucional*. Tradução de Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 37. No original: “*Die grundrechtlich verbürgte Freiheit steht nicht unter Besteuerungsvorbehalt, sondern der wirtschaftliche Erfolg tatsächlich in Anspruch genommener Freiheit ist*

“A lei fiscal *intervém* de variadas formas na liberdade de disposição do contribuinte, justificando tal *intervenção* na especificidade de ser detentor de propriedade, em contraposição ao que não possui, devendo, contudo, limitar a intensidade da *intervenção* para que a substância da propriedade e a existência das posições jurídicas protegidas não sejam afetadas.”⁷³ (Grifos meus)

“Os direitos de propriedade protegidos somente podem ser *limitados* na medida em que os contribuintes conservem o núcleo essencial do sucesso patrimonial obtido pela atividade no âmbito econômico [...]”⁷⁴ (Grifos meus)

“O direito tributário representa uma *interferência* para o titular de direitos fundamentais (princípio da tributação individual).”⁷⁵ (Grifos meus)

A essas passagens outras poderiam ser adicionadas para evidenciar a posição de Kirchhof sobre a relação entre tributo e direitos fundamentais. Mais importante do que isso, porém, é enfatizar que a posição daquele autor, embora clara, é irrelevante para a corroboração ou a infirmação do argumento de que o tributo restringe direitos fundamentais. Trata-se apenas de um argumento de autoridade, de autor alemão renomado e Juiz aposentado do Tribunal Constitucional alemão, que demonstra a existência inequívoca, naquela doutrina, do reconhecimento da natureza restritiva do tributo sobre direitos fundamentais. Esse esclarecimento, necessário diante das críticas formuladas, é relevante porque ainda que Kirchhof pensasse diferente, o que não é verdadeiro, mesmo assim isso não serviria como argumento para demonstrar a verdade da tese sustentada por Godoi e Dande de que o tributo não restringiria direitos fundamentais no *Brasil*.

Esse ponto é importante porque, em outra passagem do respectivo artigo, os autores mencionam a posição de Kirchhof para supostamente demonstrar, de um

auch sozialpflichtig und wird deshalb besteuert.” (KIRCHHOF, Paul. *Besteuerung im Verfassungsstaat*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2000, p. 27).

⁷³ KIRCHHOF, Paul. *Tributação no Estado Constitucional*. Tradução de Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 48. No original: “Das Steuergesetz greift vielfach in die Verfügungsfreiheit des Eigentümers ein, rechtfertigt diesen – gegenüber dem Nichteigentümer unmöglichen – Eingriff gerade in der Besonderheit der Vermögensherrschaft, muss dabei andererseits die Zugriffsintensität so bemessen, dass die Substanz des Eigentums und die Zuordnung der vermögenswerten Rechtsposition zum Eigentümer, der Kernbestand des Erfolges eigener Betätigung im wirtschaftlichen Bereich als Ausdruck der grundsätzlichen Privatnützigkeit des Erwoebenen erhalten bleibt.” (KIRCHHOF, Paul. *Besteuerung im Verfassungsstaat*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2000, p. 36).

⁷⁴ KIRCHHOF, Paul. *Tributação no Estado Constitucional*. Tradução de Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 67. No original: “Das geschützte Freiheitsrecht dürfe nur so weit beschränkt werden, dass dem Steuerpflichtigen ein Kernbestand des Erfolges eigener Betätigung im wirtschaftlichen Bereich als Ausdruck der grundsätzlichen Privatnützigkeit des Erworbenen und der grundsätzlichen Verfügungsbefugnis über die geschaffenen vermögenswerten Rechtspositionen erhalten wird.” (KIRCHHOF, Paul. *Besteuerung im Verfassungsstaat*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2000, p. 50).

⁷⁵ KIRCHHOF, Paul. *Tributação no Estado Constitucional*. Tradução de Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 77. No original: “Das Steuerrecht belastet grundsätzlich den Grundrechtsträger (Grundsatz der Individualbesteuerung) [...]” (KIRCHHOF, Paul. *Besteuerung im Verfassungsstaat*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2000, p. 60).

lado, as divergências entre seu pensamento e aquele defendido pela tese *O direito fundamental de economizar tributos* e, de outro lado, a inexistência de qualquer violação a direito fundamental pelo acesso das autoridades fiscais aos dados bancários dos contribuintes no Brasil sem decisão judicial. Segundo os autores, “Outro exemplo de marcante oposição entre o libertarismo de Leão e o liberalismo de Kirchhof é quanto à validade do acesso das autoridades fiscais a informações bancárias dos contribuintes para fins de fiscalização e administração tributária. Enquanto Leão considera que a legislação que garante esse acesso (Lei Complementar n. 105/2001) fere os direitos fundamentais dos contribuintes, Kirchhof sustenta posição bem distinta”⁷⁶. Vale a pena novamente comparar as afirmações dos autores com a posição do autor alemão:

Godoi e Dande	Kirchhof
<p>“Outro exemplo de marcante oposição entre o libertarismo de Leão e o liberalismo de Kirchhof é quanto à validade do acesso das autoridades fiscais a informações bancárias dos contribuintes para fins de fiscalização e administração tributária. Enquanto Leão considera que a legislação que garante esse acesso (Lei Complementar n. 105/2001) fere os direitos fundamentais dos contribuintes, Kirchhof sustenta posição bem distinta.”⁷⁷</p>	<p>“Uma restrição ao direito fundamental à proteção de informações sigilosas somente será justificada, primeiro, se houver previsão legal específica, segundo, se obedecer aos requisitos da proporcionalidade e, terceiro, venha em favor de um interesse público indispensável e que se sobreponha ao interesse individual.”⁷⁸ (Grifos meus)</p>

Assim, embora reconheça que se trata de uma *restrição* ao direito fundamental de privacidade, sujeita ao controle de proporcionalidade em função exatamente da restrição de direito fundamental envolvida, o autor alemão permite que a lei, de maneira justificada, preveja o acesso direto, para fins fiscais, da Fazenda Pública a essas informações, defendendo que o resguardo do sigilo à informação pública manteria o núcleo do referido direito. O relevante aqui é que essa posição, que reconhece uma restrição legítima de um direito fundamental por meio de lei (embora ainda uma restrição), é construída a partir dos seguintes princípios constitucionais da Lei Fundamental alemã, que expressamente preveem a possibilidade de *limitação* desse direito por lei:

⁷⁶ GODOI, Marciano Seabra de; DANDE, João Victor Araújo. Será mesmo o tributo uma restrição a direitos fundamentais? *Revista Direito Tributário Atual*, n. 50, ano 40, São Paulo: IBDT, 2022, p. 320.

⁷⁷ GODOI, Marciano Seabra de; DANDE, João Victor Araújo. Será mesmo o tributo uma restrição a direitos fundamentais? *Revista Direito Tributário Atual*, n. 50, ano 40, São Paulo: IBDT, 2022, p. 320.

⁷⁸ KIRCHHOF, Paul. *Tributação no Estado Constitucional*. Tradução de Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 89. No original: “*Ein Informationseingriff'n dieses Grundrecht ist nur gerechtfertigt, wenn er gesetzlich hinreichend bestimmt ist, dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit entspricht und zugunsten eines überwiegenden Interesses der Allgemeinheit unerlässlich ist.*” (KIRCHHOF, Paul. *Besteuerung im Verfassungsstaat*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2000, p. 68).

“Artigo 1

(1) A dignidade da pessoa humana é intangível. Respeitá-la e protegê-la é obrigação de todo o poder público.”⁷⁹

“Artigo 2

(1) Todos têm o direito ao livre desenvolvimento da sua personalidade, desde que não violem os direitos de outros e não atentem contra a ordem constitucional ou a lei moral.”⁸⁰

“Artigo 10

(1) O sigilo da correspondência assim como das comunicações postais e da telecomunicação são invioláveis. (2) Limitações só podem ser ordenadas em virtude de lei. Se a limitação tiver por finalidade proteger a ordem fundamental livre e democrática ou a existência e segurança da Federação e de um Estado federado, a lei pode determinar que a limitação não seja levada ao conhecimento do indivíduo atingido e que, em vez de se seguir a via judiciária, o controle seja efetuado por órgãos principais e auxiliares, nomeados pelos representantes do povo.”⁸¹ (Grifos meus)

Compare-se agora esses dispositivos da Lei Fundamental alemã com o dispositivo presente na Constituição de 1988 relativamente à proteção de dados no art. 5º, XII:

“Art. 5º. [...]

XII – é inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal.”

A comparação entre esses dispositivos é inequívoca no sentido de demonstrar, de um lado, uma proteção na forma principiológica na Constituição alemã, com espaço para a determinação de como essa proteção seria efetivada por meio do legislador (e inclusive com a definição de suas exceções) e, de outro lado, uma proteção na forma de regra na Constituição brasileira, a partir da prévia determinação daquilo que é proibido e da forma como isso seria efetivado excepcional-

⁷⁹ No original: “Art. 1 (1) Die Würde des Menschen ist unantastbar. Sie zu achten und zu schützen ist Verpflichtung aller staatlichen Gewalt”.

⁸⁰ No original: “Art. 2 (1) Jeder hat das Recht auf die freie Entfaltung seiner Persönlichkeit, soweit er nicht die Rechte anderer verletzt und nicht gegen die verfassungsmäßige Ordnung oder das Sittengesetz verstößt”.

⁸¹ No original: “Art. 10 (1) Das Briefgeheimnis sowie das Post- und Fernmeldegeheimnis sind unverletzlich. (2) Beschränkungen dürfen nur auf Grund eines Gesetzes angeordnet werden. Dient die Beschränkung dem Schutze der freiheitlichen demokratischen Grundordnung oder des Bestandes oder der Sicherung des Bundes oder eines Landes, so kann das Gesetz bestimmen, daß sie dem Betroffenen nicht mitgeteilt wird und daß an die Stelle des Rechtsweges die Nachprüfung durch von der Volksvertretung bestellte Organe und Hilfsorgane tritt”.

mente⁸². Em outras palavras, o dispositivo da Constituição brasileira estabelece uma regra com antecedente fechado⁸³, cujas únicas exceções são aquelas especificamente detalhadas (investigação criminal ou instrução processual penal) e no modo como detalhadas (por autorização judicial). Mais do que definir as hipóteses nas quais a regra geral não seria aplicada, a regra definiu *como* isso aconteceria, ou seja, o instrumento por meio do qual as hipóteses excepcionais seriam aplicadas. Não há nenhum espaço aqui para dúvidas com relação à existência de uma proteção constitucional por meio de regra com relação ao sigilo de dados. Embora não seja um direito absoluto, o meio para a sua restrição foi expressamente indicado pelo texto constitucional: por ordem judicial.

Isso significa dizer que a posição de Kirchhof relativamente à possibilidade de o legislador, na Alemanha, permitir o acesso direto de dados bancários para fins fiscais tendo em vista as disposições principiológicas lá existentes relativamente à privacidade na Constituição *alemã* é irrelevante para determinar a verdade ou a falsidade da afirmação de que, no *Brasil*, a Constituição *brasileira* possui uma regra constitucional que estabeleceu, ela própria, as condições para o acesso a esse tipo de dado. Reitera-se: o fato de um autor alemão, por mais relevante que o seja, possuir uma determinada interpretação desse tema a partir do princípio da privacidade na Lei Fundamental alemã nada diz com relação à forma como um dispositivo da Constituição brasileira deveria ser interpretado. Referido argumento é incapaz de afastar a verdade da tese de que o sigilo fiscal, no Brasil, não poderia ser acessado pelas autoridades fiscais sem uma decisão judicial, pela singela razão de que a própria Constituição (*brasileira*) assim o determinou no art. 5º, XII.

Logo, verifica-se não serem verdadeiras as afirmações de que a tese teria citado de maneira incorreta a doutrina alemã, quando esta, supostamente, seria em sua generalidade *contrária* às ideias lá defendidas. Nenhuma dessas afirmações é corroborada pela análise da doutrina e da jurisprudência, cujos exemplos mencionados afastam o argumento levantado por Godoi e Dande de consenso doutrinário e jurisprudencial na Alemanha no sentido de que o tributo não restringiria direitos fundamentais. A pesquisa revela, em verdade, o contrário: mesmo Kirchhof, autor mencionado como com posições “absolutamente *contrárias*”, “*antitéticas*” e “*opostas*” àquelas defendidas pela autora, afirma exatamente aquilo que os referidos autores insistem em afirmar como equivocado (“*execrável*”, “*grotesco*” e “*exorcizável*”): o tributo restringe direitos fundamentais, sendo caracteriza-

⁸² Esse tema foi enfrentado de maneira mais direta em outros trabalhos: LEÃO, Martha. A interpretação do art. 5º, inciso XII, da Constituição: proteção dos dados *versus* proteção da circulação dos dados. In: FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves; LEAL, Roger Stiefelmann (org.). *A Nova Constituição de 1988?* São Paulo: Dia a dia Forense, 2021, v. 1, p. 71-95; LEÃO, Martha. *O direito fundamental de economizar tributos*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 288 e s.

⁸³ GUASTINI, Riccardo. *L'interpretazione dei documenti normativi*. Milano: Giuffrè, 2004, p. 201.

do por ele como um “fardo” que intervém e limita os direitos de liberdade e de propriedade.

2.2. O tributo e outras restrições legítimas de direitos fundamentais

Em segundo lugar, o artigo crítico menciona que a tese defenderia a visão do tributo como um “mal em si”, decorrente da equivocada argumentação de que o tributo seria uma restrição a direito fundamental⁸⁴. A primeira parte dessa crítica consiste em verdadeira ilação referente à tese publicada. Conforme já mencionado, a tese em nenhum momento faz essa afirmação, tratando-se de argumento falacioso, por meio do qual se desvia o foco do objeto central lá em debate, a partir da criação de um espantalho. Passamos então à segunda parte dessa crítica, de que não seria verdadeira a afirmação de que o tributo restringe direitos fundamentais. Para prová-la, os autores fazem alusões tanto de ordem social (vinculadas à importância do tributo para a sociedade e, mais especificamente, para o custeio de direitos sociais) como de ordem doutrinária (indicando que defender a natureza restritiva de direitos fundamentais seria tão absurdo quanto defender que a sanção penal sobre o roubo seria uma restrição ao direito fundamental de liberdade, pois isso seria equivalente à afirmação de que haveria um direito fundamental de roubar).

Os argumentos apresentados, contudo, não convencem. De um lado, os 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 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.

O direito fundamental de liberdade se relaciona com o desejo do indivíduo de ser seu próprio mestre, de desejar que a sua vida e as suas decisões dependam dele próprio e não de forças externas de qualquer tipo. A liberdade enquanto direito deve ser analisada sob dois aspectos distintos: primeiro, do ponto de vista negativo, no sentido de não interferência, de inexistência de coerção, contra a interferência deliberada de alguém na área em que outrem deveria poder atuar

⁸⁴ GODOI, Marciano Seabra de; DANDE, João Victor Araújo. Será mesmo o tributo uma restrição a direitos fundamentais? *Revista Direito Tributário Atual*, n. 50, ano 40, São Paulo: IBDT, 2022, p. 313.

(liberdade frente à alguma coisa – *freedom from*); e, segundo, do ponto de vista positivo, no sentido de que o indivíduo aspira a ser um sujeito e não um objeto, sendo ele próprio senhor das suas decisões, daí a importância de ser guiado por suas próprias razões (liberdade para conduzir uma determinada forma de vida – *freedom to*)⁸⁵. Há um vínculo importante entre os direitos fundamentais de liberdade e a proteção da propriedade: como a liberdade significa, em síntese, o reconhecimento da autonomia na tomada de decisões sobre a própria vida, as decisões atinentes a como gerir o próprio patrimônio vinculam-se diretamente a ela. A justificação do direito de propriedade privada vincula-se à autonomia da pessoa e à necessidade de controlar individualmente seus recursos econômicos⁸⁶.

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 patrimônio⁸⁷. 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.

É preciso, ainda, pontuar algumas questões acerca do entendimento defendido pelos autores de que o tributo *não* restringiria direitos fundamentais. A par-

⁸⁵ BERLIN, Isaiah. Two concepts of liberty. In: BERLIN, Isaiah. *Four Essays on Liberty*. Oxford: University Press, 1969, p. 118-172.

⁸⁶ ATIENZA, Manuel; RUIZ MANERO, Juan. *Ilicitos atípicos*. 2. ed. Madrid: Trotta, 2006, p. 51-52. Sarlet destaca que a garantia sobre a propriedade encerra muitas vezes um conteúdo existencial e vinculado diretamente à própria dignidade da pessoa, como ocorre por exemplo com o imóvel que serve de moradia ao titular do domínio (SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 90).

⁸⁷ ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 6. ed. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2021, p. 392.

tir 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 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 a instituição de tributos com efeitos pretéritos? Como explicar 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 a 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 de “Limitações Constitucionais ao 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 prescrever 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.

De outro lado, o argumento de ordem doutrinária no sentido de que defender a natureza restritiva de direitos fundamentais seria tão absurdo quanto defender que a sanção penal sobre o roubo seria uma restrição ao direito fundamental de liberdade, pois isso seria equivalente à afirmação de que haveria um “direito fundamental de praticar crimes”, também é improcedente. Há aqui uma equivalência equivocada: caracterizar um ato ou uma determinada situação como restritivo de direitos fundamentais não equivale a dizer que haveria um direito fundamental à prática desse ato, simplesmente equivale a dizer que aquela previsão normativa (ainda que legítima) *diminui*, *limita*, *interfere* ou *restringe* o exercício daquele determinado direito. Mais que isso: negar a natureza restritiva do tributo ou do tipo penal 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.

Nada obstante existirem diferentes linhas para tratar e definir direitos fundamentais, verifica-se uma prevalência, na linha defendida por Alexy, da orien-

LEÃO, Martha. 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.

Revista Direito Tributário Atual nº 51. ano 40. p. 484-528. São Paulo: IBDT, 2º quadrimestre 2022.

tação de que direitos fundamentais seriam posições tão importantes (daí sua adjectivação como *fundamentais*) que a decisão sobre garanti-los ou não garanti-los não poderia ser simplesmente deixada para a maioria parlamentar simples⁸⁸. 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 Constituição⁸⁹. O conceito se aproxima 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 equiparadas⁹⁰. Na concepção de Ferrajoli, determinar um direito como fundamental significa colocá-lo numa posição supraordenada sobre o conjunto de poderes. Isso significa incluí-lo na esfera do “indecidível”, ou seja, retirar este direito da esfera de decisão das instituições governamentais⁹¹. Pois bem, essas considerações ratificam as razões pelas quais seu conteúdo não poderia ser considerado como totalmente entregue à definição por parte do legislador.

O tema 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

⁸⁸ ALEXY, Robert. *Theorie der Grundrechte*. 3. ed. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1996, p. 406.

⁸⁹ ALEXY, Robert. *Theorie der Grundrechte*. 3. ed. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1996, p. 494.

⁹⁰ SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 91.

⁹¹ FERRAJOLI, Luigi. Sobre la definición de “democracia”. Una discusión con Michelangelo Bovero. In: FERRAJOLI, Luigi; BOVERO, Michelangelo. *Teoría de la democracia. Dos perspectivas comparadas*. México: Instituto Electoral Federal de México, 2001, p. 18 e 23. No mesmo sentido: ESCUDERO, Rafael. La imposición del déficit cero ante el paradigma del Estado constitucional. *Analisi e Diritto*, v. VI, 2016, p. 244.

limites prévios decorrentes do conteúdo de 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 n. 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”⁹². 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, por exemplo, a condução do réu para fins de identificação⁹³. O caso é paradigmático por demonstrar a interpretação 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 afe-

⁹² BRASIL, STF, ADPF n. 444, Rel. Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, j. 22.05.2019.

⁹³ BRASIL, STF, ADPF n. 444, Rel. Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, j. 22.05.2019, p. 41 do acórdão.

tado – 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”⁹⁴. 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”⁹⁵. 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, com tal, deve estar justificada, bem como a pena prevista deve guardar proporção com a proteção dos direitos e bens que justifiquem sua eventual imposição”⁹⁶. 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 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 próprias⁹⁷.

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 públicos⁹⁸. Trata-se, como se pode observar, de situações nas quais o exercício de importantes garantias fundamentais está sendo restringido⁹⁹. A discussão,

⁹⁴ PULIDO, Carlos Bernal. O princípio da proporcionalidade da legislação penal. In: SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel. *A Constitucionalização Direito*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007, p. 815.

⁹⁵ COLÔMBIA, Corte Constitucional, Sentença C-581 de 2001, Ministro Jaime Araújo Rentería; COLÔMBIA, Corte Constitucional, Sentença C-609 de 1996, Ministro Alejandro Martínez Caballero y Fabio Morón Díaz.

⁹⁶ PULIDO, Carlos Bernal. O princípio da proporcionalidade da legislação penal. In: SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel. *A Constitucionalização Direito*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007, p. 813.

⁹⁷ PULIDO, Carlos Bernal. O princípio da proporcionalidade da legislação penal. In: SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel. *A Constitucionalização Direito*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007, p. 812-813.

⁹⁸ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 466.

⁹⁹ ADAMY, Pedro. Direitos fundamentais e as relações especiais de sujeição. *Revista Brasileira de Políticas Públicas*, v. 8, n. 1, Brasília, abr./2018, p. 366.

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 exercício¹⁰⁰. 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 relação¹⁰¹.

No Brasil, Adamy destaca 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 a qual pertence o indivíduo cujos direitos serão restringidos deve justificar e ter relação direta com a restrição imposta”¹⁰². 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 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”¹⁰³. 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 aplicação¹⁰⁴.

Essa qualificação, aliás, é reconhecida pela própria Constituição brasileira. Mesmo limitações de direito por ela previstas são intituladas como *restrições de direitos fundamentais*, sendo exemplificativo, nesse sentido, as previsões de que o “decreto que instituir o estado de defesa indicará as *restrições aos direitos* de reu-

¹⁰⁰ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 466-467.

¹⁰¹ HESSE, Konrad. *Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland*. 20. ed. Heidelberg: C.F. Müller, 1999, p. 147.

¹⁰² ADAMY, Pedro. Direitos fundamentais e as relações especiais de sujeição. *Revista Brasileira de Políticas Públicas*, v. 8, n. 1, Brasília, abr./2018, p. 370-371.

¹⁰³ ADAMY, Pedro. Direitos fundamentais e as relações especiais de sujeição. *Revista Brasileira de Políticas Públicas*, v. 8, n. 1, Brasília, abr./2018, p. 370. Casos mencionados: BRASIL, STF, RExt n. 20.127, Rel. Min. Mário Guimarães, 1ª Turma, j. 10.07.1952; BRASIL, STF, HC n. 70.814, Rel. Min. Celso de Mello, 1ª Turma, j. 24.06.1994.

¹⁰⁴ ADAMY, Pedro. Direitos fundamentais e as relações especiais de sujeição. *Revista Brasileira de Políticas Públicas*, v. 8, n. 1, Brasília, abr./2018, p. 371.

nião, 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 que significa dizer que embora a vacinação seja obrigatória (e seu descumprimento sujeito a sanções) isso não seria equivalente à vacinação *forçada* dos recalcitrantes, pois isso violaria o núcleo do direito à inviolabilidade e integridade das decisões individuais sobre o próprio corpo¹⁰⁵.

Ainda nesse ponto, é fundamental apontar que a diferenciação entre as teorias interna e externa dos direitos fundamentais é incapaz de alterar essa conclusão acerca da natureza restritiva dos tributos sobre os direitos fundamentais de liberdade e de propriedade. Nada obstante esse tema não possa ser aprofundado em um trabalho desse escopo, algumas ponderações sobre ele merecem ser feitas, diante do teor das críticas apresentadas. A construção dessas teorias, com origem no Direito Civil francês, está vinculada à discussão sobre o suporte fático dos direitos fundamentais e a sua relação com limites e/ou restrições: de um lado, a teoria interna defende que o processo de definição dos limites dos direitos é algo interno a eles, sem influência de aspectos externos (os seus limites seriam iminentes, ou seja, parte do seu próprio conteúdo), e, de outro lado, a teoria externa defende que existe o direito em si e, em uma segunda posição, as suas restrições, sendo, por isso, possível sopesar a própria inaplicabilidade desses direitos em determinadas situações em função da aplicação dessas limitações¹⁰⁶. Pois bem,

¹⁰⁵ BRASIL, STF, ADIn n. 6586, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Tribunal Pleno, j. 17.12.2020.

¹⁰⁶ Sobre o tema, *vide*, no âmbito do Direito francês: PLANIOL, Marcelo; RIPERT, Georges. *Traité Élémentaire de Droit Civil*. 10. ed. Paris: LGDJ, 1926, v. II; JOSSERAND, Louis. *De l'esprit des Droits et de Leur Relativité*. Paris: Dalloz, 1927; no Direito alemão: WEBER, Wilhelm. *Recht der Schuld-*

feita essa breve distinção, passa-se a analisar ambas as teorias sob o ponto de vista do Direito Tributário.

Primeiro, do ponto de vista da teoria interna, o reconhecimento da obrigação tributária como um limite imanente, e, portanto, como parte do próprio conteúdo do direito fundamental de propriedade, esbarraria na evidencição de que a Constituição não trouxe, ela própria, as definições da obrigação tributária, mas tão somente a *competência* para a sua instituição. Mais que isso: o reconhecimento de que há limitações ao exercício desse poder, ainda que previsto constitucionalmente, e há possibilidade de que essas limitações sejam abusadas por parte do Ente Público no exercício do poder de tributar afasta a alternativa de que essas obrigações tributárias sejam parte do próprio conteúdo predeterminado do direito de propriedade. Veja-se, nesse sentido, que é incompatível com essa teoria não apenas o controle de constitucionalidade dessas obrigações, como também a própria noção de direitos como princípios que poderiam ser objeto de sopesamento. Nesse sentido, Afonso da Silva destaca que, se a definição do conteúdo e da extensão de cada direito não depende de fatores externos e, sobretudo, não sofre influência de possíveis colisões posteriores, a conclusão a que se pode chegar, em termos de estrutura normativa, é que direitos definidos a partir do enfoque da teoria interna teriam sempre a estrutura de regras, com validade estrita e sem possibilidade de ser objeto de sopesamentos¹⁰⁷. Daí o equívoco e a impossibilidade de se defender, de modo simultâneo, que as obrigações tributárias sejam limites imanentes ao direito de propriedade e, ao mesmo tempo, que devam ser interpretados de acordo com o princípio da capacidade contributiva e com a aplicação do postulado da proporcionalidade.

E, segundo, do ponto de vista da teoria externa, reconhecer que foi a própria Constituição que previu e autorizou o exercício do poder de tributar como uma faculdade do Estado para a arrecadação de recursos é irrelevante para fins de afastar a qualificação desse tipo de obrigação como uma restrição a direito fundamental. Uma vez mais, destaca-se: há um problema de premissa nessa crítica, que parte do pressuposto de que limites reconhecidos e autorizados constitucionalmente não poderiam ser qualificados como restrições a direitos fundamentais, quando a própria Constituição assim os definiu. Em outras palavras, o fato de a própria Constituição estabelecer restrições não altera sua natureza enquanto restrição, simplesmente a torna uma restrição autorizada constitucionalmente. A análise das teorias interna e externa dos direitos fundamentais, por conseguinte,

verhältnisse. 11. ed. Berlin: Schweitzer, 1961; ALEXY, Robert. *Theorie der Grundrechte*. 3. ed. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1996; e, no Direito brasileiro: AFONSO DA SILVA, Virgílio. O conteúdo essencial dos direitos fundamentais e a eficácia das normas constitucionais. *Revista de Direito do Estado*, v. 1, n. 4, Rio de Janeiro: out.-dez./2006, p. 23-51.

¹⁰⁷ AFONSO DA SILVA, Virgílio. O conteúdo essencial dos direitos fundamentais e a eficácia das normas constitucionais. *Revista de Direito do Estado*, v. 1, n. 4, Rio de Janeiro: out.-dez./2006, p. 37.

é incapaz de afastar a natureza dos tributos como restrições aos direitos dos contribuintes.

Logo, não é verdadeira a afirmação de que os tributos não restringiriam direitos fundamentais. Os tributos interferem diretamente no âmbito do exercício dos direitos fundamentais de liberdade e de propriedade, restringindo o espaço de tomada de decisão relativamente ao que fazer com seu patrimônio e, ao fazê-lo, restringem esses direitos – mesmo que isso seja realizado de acordo com a Constituição e a lei e, portanto, de maneira legítima e válida.

2.3. A diferença entre normas tributárias fiscais e extrafiscais

Em terceiro lugar, o artigo crítico aponta que a tese estaria equivocada em defender uma distinção entre normas de natureza fiscal e extrafiscal e sustentar diferentes interpretações para essas duas categorias¹⁰⁸. Também essa crítica é im procedente. A diferenciação entre normas de natureza fiscal (cuja finalidade é precipuamente arrecadatória) e normas de natureza extrafiscal (cuja finalidade é voltada precipuamente para o fomento de determinado princípio estatal, a fim de alterar o comportamento dos contribuintes em direção à promoção de algum dos fins autorizados constitucionalmente)¹⁰⁹ é reconhecida pela própria Constituição. Alguns exemplos podem ser mencionados nesse sentido: o art. 146 prevê a competência da lei complementar para regular o “adequado tratamento tributário ao ato cooperativo” (inciso III, alínea *c*) e a “definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte” (inciso III, alínea *d*); o art. 153, § 1º, prevê a possibilidade de que o Poder Executivo, por decreto, altere diretamente as alíquotas do Imposto sobre Produtos Industrializados, de Importação e Exportação e sobre Operações de Crédito; o art. 155, § 2º, XII, *g*, estabelece que caberá à lei complementar “regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos” (no tocante ao Imposto sobre a Circulação de Mercadorias), enquanto o art. 156, § 3º, III, traz disposição semelhante no tocante ao Imposto sobre Serviços; o art. 150, § 1º, prevê mitigações à aplicação da anterioridade de exercício e à anterioridade nonagesimal, para tributos de natureza indutora, permitindo a sua alteração imediata; e o art. 40 do Ato das Disposições Transitórias mantém os benefícios fiscais da Zona Franca de Manaus, reconhecendo a sua importância para a redução das desigualdades regionais.

Esses exemplos são suficientes para demonstrar o reconhecimento pela Constituição brasileira da existência de normas tributárias extrafiscais, visando à

¹⁰⁸ GODOL, Marciano Seabra de; DANDE, João Victor Araújo. Será mesmo o tributo uma restrição a direitos fundamentais? *Revista Direito Tributário Atual*, n. 50, ano 40, São Paulo: IBDT, 2022, p. 319.

¹⁰⁹ LEÃO, Martha. *Controle da extrafiscalidade*. São Paulo: Quartien Latin/IBDT, 2015, p. 42 e s. *Vide* também: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 32; ADAMY, Pedro. *Instrumentalização do Direito Tributário*. In: ÁVILA, Humberto (org.). *Fundamentos do Direito Tributário*. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 302.

promoção de direitos não diretamente vinculados à arrecadação tributária, mas sim à natureza instrumental do tributo como mecanismo de intervenção no comportamento dos cidadãos. Esse reconhecimento parte da premissa aceita e incorporada pela Constituição de que é natural e ínsito ao comportamento humano proteger a sua liberdade e propriedade, daí a possibilidade de que o tributo seja um instrumento de alteração comportamental¹¹⁰. Veja-se que o fato de o tributo poder ser usado como instrumento extrafiscal não significa que ele possa ser usado de qualquer modo nessa função. O fato de esse uso instrumental dever ser objeto de controle por parte do Poder Judiciário (no Brasil) nada diz com relação à verdade do reconhecimento dessa distinção entre normas fiscais e extrafiscais¹¹¹. Reitera-se: do fato de haver críticas sobre seu uso desmedido ou inválido não se alcança a conclusão de que não haveria uma diferenciação entre essas regras de natureza fiscal e regras de natureza extrafiscal¹¹².

Essa distinção, aliás, também é plenamente reconhecida pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Basta um exemplo nesse sentido: decisão recente do Tribunal, objeto da Súmula Vinculante n. 57, foi exatamente a determinação de que a imunidade tributária constante do art. 150, VI, *d*, da Constituição se aplica também à importação e à comercialização, no mercado interno, do livro eletrônico (*e-book*) e ainda dos suportes exclusivamente utilizados para fixá-los, como leitores de livros eletrônicos (*e-readers*, como o *Kindle*), ainda que possuam funcionalidades acessórias. As razões apresentadas para essa interpretação exten-

¹¹⁰ Sobre o tema, *vide*: SCHMÖLDERS, Günter. *Teoria general del impuesto*. Tradução de Luis A. Martín Merino. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1962, § 17, p. 121; SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e indução econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 143.

¹¹¹ Aliás, trabalho específico da autora foi publicado exatamente tendo como objeto os critérios de controle do uso extrafiscal da tributação: LEÃO, Martha. *Controle da extrafiscalidade*. São Paulo: Quartier Latin/IBDT, 2015.

¹¹² Sobre essa distinção, na Alemanha, *vide*: STÖTZEL, Martin. *Vertrauensschutz und Gesetzesrückwirkung*. Frankfurt am Main: Peter Lang, 2002, p. 194; GAWEL, Erik; EWRINGMANN, Dieter. Lenkungsabgaben und Ordnungsrecht. *Steuer und Wirtschaft*, Nr. 4/1994, p. 295-311 (306); SCHMÖLDERS, Günter. *Teoria general del impuesto*. Tradução de Luis A. Martín Merino. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1962, § 17, p. 121. E no Brasil: CORREA, Walter Barbosa. *Contribuição ao estudo da extrafiscalidade*. Tese (Livre Docência) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 1964, p. 48-49; SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 32; ADAMY, Pedro. Instrumentalização do Direito Tributário. In: ÁVILA, Humberto (org.). *Fundamentos do Direito Tributário*. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 302; MARINS, James; TEODOROVICZ, Jeferson. Rumo à extrafiscalidade socioambiental: tributação diante do desafio social e ambiental contemporâneo. In: *Anais do IX Simpósio Nacional de Direito Constitucional*. Curitiba: ABDConst., 2011, p. 179; ROTHMANN, Gerd Willi. Natureza, finalidade, interpretação e aplicação das normas tributárias extrafiscais – conceitos de lucro da operação e de resultado operacional – classificação dos alugueis como receita operacional. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 23, São Paulo: IBDT, 2009, p. 195; ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 137-138.

siva dos termos constantes do dispositivo constitucional (que menciona apenas *papel* e não outros insumos) são explicitadas no acórdão:

“A teleologia da imunidade contida no art. 150, VI, *d*, da Constituição, aponta para a proteção de valores, princípios e ideias de elevada importância, tais como a liberdade de expressão, voltada à democratização e à difusão da cultura; a formação cultural do povo indene de manipulações; a neutralidade, de modo a não fazer distinção entre grupos economicamente fortes e fracos, entre grupos políticos etc.; a liberdade de informar e de ser informado; o barateamento do custo de produção dos livros, jornais e periódicos, de modo a facilitar e estimular a divulgação de ideias, conhecimentos e informações etc. Ao se invocar a interpretação finalística, se o livro não constituir veículo de ideias, de transmissão de pensamentos, ainda que formalmente possa ser considerado como tal, será descabida a aplicação da imunidade.”¹¹³

Reconheceu-se, portanto, a abertura desse tipo de regra (extrafiscal) aos argumentos teleológicos, tendo em vista exatamente a sua vinculação com a promoção de direitos fundamentais. Essa abertura à teleologia da norma, contudo, não se verifica em matérias nas quais o tipo de regra em julgamento é restritivo de direitos fundamentais, tal qual ocorre com julgamentos nos quais se analisa se o exercício do poder de tributar manteve-se dentro dos limites da regra de competência tributária. Por isso, há decisões que reconhecem a inconstitucionalidade de tributos criados, mesmo com interesses sociais legítimos de aumentar a arrecadação para a promoção de direitos sociais no âmbito de contribuições sociais, mas que acabaram por extrapolar o âmbito de competência definido pela Constituição. Bastam dois exemplos nesse sentido: primeiro, a decisão no sentido de que era inconstitucional a incidência de contribuição sobre os valores pagos a autônomos e administradores, tendo em vista a autorização constitucional de incidência apenas sobre a “folha de salários”¹¹⁴, e, segundo, a decisão de que era inconstitucional a inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições sobre a receita (Contribuição ao PIS e Cofins), tendo em vista o conceito de receita incorporado pela Constituição e sobre o qual é autorizado o exercício do poder de tributar¹¹⁵.

Nesses casos, diferentemente da linha adotada no precedente sobre regras de imunidade, se reconheceu a vinculação do intérprete ao sentido preliminar do texto, mesmo diante de finalidades sociais legítimas visando ao aumento das receitas para provimento de direitos. É elucidativa a seguinte passagem do primeiro

¹¹³ BRASIL, STF, REExt n. 330817, Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, j. 08.03.2017. Sobre o tema, *vide*: FERRAZ JR., Tercio Sampaio. Livro eletrônico e imunidade tributária. *Revista dos Tribunais*, v. 6, São Paulo, 1998, p. 34.

¹¹⁴ BRASIL, STF, REExt n. 166.772, Rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, j. 12.05.1994.

¹¹⁵ BRASIL, STF, REExt n. 574.706, Rel. Min. Carmen Lúcia, Tribunal Pleno, j. 15.03.2017.

julgado: “o conteúdo político de uma Constituição não é conducente ao desprezo do sentido vernacular das palavras, muito menos ao do técnico”, sendo que, “no exercício gratificante da arte de interpretar, descabe inserir na regra de direito o próprio juízo – por mais sensato que seja – sobre a finalidade que conviria fosse ela perseguida”¹¹⁶. Em suma, a jurisprudência da Corte, ao mesmo tempo em que reconhece a abertura à interpretação teleológica para normas de natureza extrafiscal, vinculadas à promoção de direitos fundamentais, como o são as regras de imunidade, afasta essa abertura no que tange à interpretação de leis tributárias cuja natureza é fiscal – independentemente do fato de que se trata de regras relativas ao custeio da seguridade social. Prevalece, desse modo, a vinculação ao sentido vernacular do texto, dando primazia ao sistema de previsibilidade prescrito pela Constituição relativamente ao exercício do poder de tributar.

Logo, é improcedente a crítica de que não seria verdadeira a distinção entre normas de natureza fiscal e extrafiscal e de que essas não comportariam diferentes interpretações. Nada obstante a regra geral do Direito Tributário seja a existência de normas cuja finalidade é precipuamente fiscal (arrecadatória), a própria Constituição reconheceu, permitiu e, por vezes, incentivou, o uso instrumental do tributo para fins extrafiscais (de natureza política, social, ambiental, econômica, etc.), prevendo mecanismos e autorizações específicas para a viabilização desse uso, sendo essa diferenciação plenamente reconhecida pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que aplica argumentos de interpretação distintos em cada uma dessas categorias.

2.4. A correção da tese frente ao conteúdo da Constituição

E, em quarto lugar, o artigo crítico menciona que a tese seria “equivocada e inapropriada” frente ao conteúdo da Constituição de 1988¹¹⁷. Isso também não é verdadeiro. Chama a atenção aqui o uso da expressão “*inapropriada*”. Segundo o dicionário, seu significado remete àquilo que é inadequado ou inconveniente para algum fim¹¹⁸. Trata-se de expressão inapropriada para determinar se a tese defendida no livro *O direito fundamental de economizar tributos é verdadeira frente ao conteúdo da Constituição de 1988*. Os argumentos apresentados pelos autores remetem ao “arco ideológico plasmado nas construções normativas” da Constituição de 1988, sem apontar diretamente quais seriam essas construções e o sentido atribuído a elas para justificar o equívoco das teses firmadas no trabalho crítico. O uso dessa expressão e a genericidade do argumento apresentado, que parecem poder ser implicados do papel atribuído à solidariedade e às receitas tributá-

¹¹⁶ BRASIL, STF, REExt n. 166.772, Rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, j. 12.05.1994.

¹¹⁷ GODOI, Marciano Seabra de; DANDE, João Victor Araújo. Será mesmo o tributo uma restrição a direitos fundamentais? *Revista Direito Tributário Atual*, n. 50, ano 40, São Paulo: IBDT, 2022, p. 315.

¹¹⁸ HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles. *Dicionário da Língua Portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2009, p. 166.

rias em outras passagens do texto, são elucidativos da diferença de interpretação existente entre os referidos trabalhos.

Há, aqui sim, um ponto de divergência bastante claro: enquanto o trabalho intitulado *O direito fundamental de economizar tributos* defende que há um sentido preliminar e mínimo a ser atribuído ao texto constitucional e um dever de respeito do intérprete a esse texto e à forma como os limites do exercício do poder foram delimitados pelo constituinte de 1988, o texto crítico indica que caberia ao intérprete e aplicador do direito lhe atribuir um sentido mais flexível, que pudesse ser *adequado* ou *conveniente* para o fim de permitir a máxima eficácia à solidariedade, ou seja, assegurar a tributação na maior medida possível tendo em vista a vinculação entre as receitas tributárias e a realização de direitos.

Esse ponto, portanto, se contrapõe diretamente à conclusão da tese *O direito fundamental de economizar tributos*. É plenamente possível e esperado que a sociedade tome decisões democráticas que limitem os direitos fundamentais, como ocorre com a criação de tributos, sendo exigido que o faça em cumprimento às regras de competência e às limitações constitucionais ao poder de tributar previstas na Constituição e por meio de lei. Não há qualquer discussão nesse sentido. Desse fato, contudo, não decorre a conclusão apressada de que a solidariedade exerceria um papel de *sobreprincípio* no Sistema Tributário Nacional e se poderia implicar dela diretamente um dever fundamental de pagar tributos sempre na maior medida possível, diante das finalidades sociais vinculadas às receitas tributárias. Isso significa dizer que a solidariedade não tem no Direito Tributário a função de um sobreprincípio ou de um princípio estruturante que funcionaria como um corretivo nas mãos do intérprete para fins de garantir a interpretação que promova a maior arrecadação possível. Ela não exerce função interpretativa ou a função rearticuladora, como ocorre com o princípio da segurança jurídica, pelo simples fato de que a Constituição não lhe conferiu esse papel. Mesmo quando elegeu a solidariedade como fundamento da imposição, como no caso das contribuições sociais, a Constituição foi expressa em definir os meios pelos quais isso deveria ser efetivado. Poderia ter feito diferente, mas não o fez.

Desse modo, o que o trabalho se propôs a responder não era se o tributo é uma restrição a direito fundamental, mas sim se se poderia extrair dessa finalidade arrecadatória, vinculada à promoção da solidariedade, um dever implicado diretamente da Constituição brasileira (*fundamental*) de contribuição na máxima medida possível. E os fundamentos apresentados por aquele trabalho para alcançar suas conclusões não envolvem diretamente o reconhecimento de que o tributo interfere nesses direitos, mas sim de que a ideia de que os princípios da solidariedade, da capacidade contributiva e da igualdade deveriam ser ponderados com os princípios da legalidade, da liberdade e da segurança jurídica esbarraria no fato de que a Constituição não atribuiu a mesma função a estes princípios, não permitindo que eles sejam medidos pela mesma métrica ou simplesmente ponderados. Eles não estão em concorrência horizontal nesse sistema e nem mesmo pode se

LEÃO, Martha. 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.

Revista Direito Tributário Atual nº 51. ano 40. p. 484-528. São Paulo: IBDT, 2º quadrimestre 2022.

dizer que estão no mesmo nível, uma vez que as relações hierárquicas e subordinadas não são as mesmas. Em suma, eles não mantêm uma relação paralela entre eles, o que afasta a viabilidade da ponderação. O entendimento de que a solidariedade (concretizada a partir da capacidade contributiva) exerceria um papel hierárquico superior no Sistema Tributário Nacional, o que levaria à sua prevalência nessa análise de ponderação, também não se coaduna com o texto constitucional vigente. Isso não significa dizer que esses princípios não exercem uma função importante. Pelo contrário, não se questiona que a capacidade contributiva seja limite e condição da tributação, e, inclusive, que sirva de justificação político-social dos tributos em geral. A crítica lá apresentada é de que ela sirva de fundamento (direto ou indireto) para a própria incidência, a partir de uma busca pela “máxima eficácia possível” dos princípios da capacidade contributiva e da solidariedade, como defendido, por exemplo, por Greco¹¹⁹.

Veja-se que a necessidade de consideração do tributo como um mecanismo em favor da sociedade e cujo controle sobre a sua destinação faça parte do próprio ramo do Direito Tributário é correta. No entanto, o tributo, ainda que atue em prol da solidariedade, não deixa de ser uma intervenção nos direitos de liberdade e de propriedade do contribuinte, e não pode servir para uma leitura apenas parcial do texto constitucional. Em suma, é a própria Constituição que atribui aos princípios as suas funções no Sistema Tributário Nacional e estas funções não se confundem e nem podem ser simplesmente sopesadas, como se tivessem o mesmo peso; e nem podem ser invertidas, como se um desses princípios tivesse uma posição de prevalência que não lhe foi dada pela Constituição. O Estado não pode exigir do cidadão que promova a solidariedade por meio de certos resultados econômicos, tributando-os na sua falta, quando a própria Constituição não o fez – nem autorizou que alguém o fizesse. Nas palavras de Oliveira, o “próprio ideal constitucional de solidariedade social não tem autonomia para se impor ou ser imposto por algum agente do Estado, sem os contornos que a lei lhe der”¹²⁰. Nesse cenário, a utilização de ideias como a solidariedade, a capacidade contributiva e o dever fundamental de pagar tributos, sem contextualizá-las diante da Constituição brasileira e do Sistema Tributário Nacional ali estruturado, termina sendo um mero “slogan propagandista” (*propagandistisches Schlagwort*), na feliz expressão cunhada por von Arnould ao tratar da segurança jurídica¹²¹.

Assim, a organização desse sistema por meio de regras de reserva que estabelecem normas de atribuição de competência com antecedente fechado (regras

¹¹⁹ GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade social e tributação. In: Greco, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 184.

¹²⁰ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Formalismo e substantivismo tributário. Dever moral e obrigação jurídica. E a segurança jurídica? In: PRETO, Raquel Elita Alves (coord.). *Tributação brasileira em evolução: estudos em homenagem ao Professor Alcides Jorge Costa*. São Paulo: IASP, 2015, p. 516.

¹²¹ von ARNAULD, Andreas. *Rechtssicherheit*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2006, p. 48.

de competência) e regras de limitação do exercício do poder (regras de limitações constitucionais ao poder de tributar e regras de imunidades) não pode ser desconsiderada em prol de uma ideia de como o sistema *deveria ser* para ser *justo*, em uma concepção bastante específica de justiça e de promoção da solidariedade, defendida por parte dos intérpretes. Esse âmbito de decisão não foi concedido ao intérprete. As normas constitucionais não devem ser tratadas como um espelho, no qual todos enxergam o que desejam ver; ou, em outras palavras, como um “tipo de bola de cristal na qual conseguimos ver seja o que for que desejamos”¹²². É o próprio conteúdo das normas constitucionais que demonstra a escolha por um sistema de previsibilidade cujo sentido é ainda mais protetivo no que diz respeito ao subsistema tributário: há normas específicas e enfáticas que servem de instrumento para se garantir a inteligibilidade do Direito pela determinabilidade das hipóteses de incidência (regra da legalidade e sistema de regras de competência); a confiabilidade do Direito pela estabilidade no tempo (regra de reserva de competência para lei complementar regular prescrição e decadência), pela vigência (regra de proibição de retroatividade) e pelo procedimento (regra expressa de abertura do subsistema tributário a direitos e garantias nele não previstos); e a calculabilidade do Direito pela não surpresa (regras de anterioridade)¹²³.

Desse modo, tal como já apontado naquele trabalho, embora a doutrina estrangeira, as decisões judiciais de outros países e as soluções de Direito Tributário Internacional sirvam de inspiração e de suporte para análises comparativas, o Direito Tributário brasileiro goza de uma especificidade que não pode ser afastada: o Brasil tem uma Constituição tributária própria. Goste-se dela ou não, ela existe. E tem regras, princípios, postulados e toda uma estrutura única que devem ser respeitados. Não obstante em outros países se possa estudar o Direito Tributário a partir dos Códigos Tributários, tendo em vista a inexistência de uma Constituição que se dedique ao tema, no Brasil, isso não é possível. Como destaca Carrazza, a Constituição optou por regular com uma miríade de normas e princípios o tema, sendo nesse sentido ímpar no mundo e afastando a possibilidade de “considerá-la, neste particular, com a mesma superficialidade com que os tributaristas alienígenas costumam levar em conta a de seus respectivos países”¹²⁴.

Logo, também é falsa a afirmação de que a tese seria “equivocada e inapropriada” frente ao conteúdo da Constituição de 1988. A tese fundamenta-se exatamente no conteúdo das normas prescritas pela Constituição, especialmente aquelas regras diretamente aplicáveis ao exercício do poder de tributar: de um lado, a

¹²² No original: “surely close attention to history will prevent us from deploying the Constitution as a kind of crystal ball in which we might see whatever we wish to see” (TRIBE, Laurence; DORF, Michael. *On Reading the Constitution*. Cambridge: Harvard University Press, 1991, p. 14).

¹²³ ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 6. ed. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2021, p. 262.

¹²⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 443.

Constituição delimitou a competência tributária por meio de regras e, de outro lado, a Constituição fixou limitações constitucionais ao exercício do poder de tributar. Se a Constituição estabeleceu de forma rígida os contornos dentro dos quais o poder tributário poderia ser exercido e, mais que isso, a forma por meio do qual ele deveria ser exercido, é impreterível a conclusão de que ela estabeleceu também um espaço no qual o poder tributário não pode ser exercido diante do exercício dos direitos de liberdade do contribuinte. Rejeitar o teor dessas normas para lhe atribuir um sentido flexível, que possa ser amoldado pelo intérprete ou aplicador do direito tendo em vista juízos de conveniência e adequação significaria na prática esvaziar o conteúdo normativo da Constituição, suprimindo o papel normativo (atitude para guiar condutas) precisamente daquelas normas às quais a doutrina atribui o maior grau de normatividade (as regras que estabelecem comandos, vedações e autorizações), tratando-as como se fossem “normas meramente programáticas”, ou seja, meras *recomendações* dirigidas ao legislador e desprovidas de sanção especialmente em um âmbito no qual se verifica restrição de direitos fundamentais dos cidadãos pelo exercício do poder estatal¹²⁵.

Conclusões

As considerações feitas até aqui permitiram alcançar algumas conclusões de forma e de conteúdo. Do ponto de vista formal, estabeleceu-se os limites do que se considera um debate científico, apontando que falácias argumentativas no discurso crítico de um trabalho científico deturpam a própria discussão dogmática e devem ser evitadas. Por essa razão, qualificações de cunho pessoal pejorativo, que miraram a própria autora do discurso, ao invés de se ater à verdade dos seus argumentos, não foram objeto de resposta direta neste trabalho, pela singela razão de que sequer deveriam ser parte do debate científico.

Do ponto de vista material, as críticas formuladas no trabalho intitulado “Será Mesmo o Tributo uma Restrição a Direitos Fundamentais?” e dirigidas à tese *O direito fundamental de economizar tributos* foram respondidas para demonstrar os seguintes pontos, aqui sumarizados:

- (i) primeiro, embora esse dado seja irrelevante para ratificar ou infirmar o argumento de que tributos não seriam restrições de direitos fundamentais, não são verdadeiras as afirmações de que a tese teria citado de maneira incorreta a doutrina alemã, quando esta, supostamente, seria em sua generalidade *contrária* às ideias lá defendidas. Nenhuma dessas afirmações é corroborada pela análise da doutrina e da jurisprudência, porquanto a pesquisa revela, em verdade, o contrário: mesmo Kirchhof, autor mencionado como com posições absolutamente “*contrárias*”, “*anti-*

¹²⁵ ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. Malheiros: São Paulo, 2018, p. 68.

téticas” e “*opostas*” àquelas defendidas pela autora, afirma exatamente aquilo que os referidos autores insistem em afirmar como equivocado (além de “*execrável*”, “*grotesco*” e “*exorcizável*”): o tributo restringe direitos fundamentais;

- (ii) segundo, os tributos interferem diretamente no âmbito do exercício dos direitos fundamentais de liberdade e de propriedade, restringindo o espaço de tomada de decisão relativamente ao que fazer com seu patrimônio e, ao fazê-lo, restringem (ainda que isso possa ser feito de maneira legítima e válida) esses direitos; isso significa dizer que o conteúdo dos direitos fundamentais de liberdade e de propriedade não é definido pelas incidências tributárias determinadas pelo Poder Legislativo, porquanto esses direitos têm um conteúdo prévio e independente desse tipo de obrigação de natureza legal, tanto o é que são objeto de controle material por parte das Cortes Constitucionais, sendo plenamente aplicáveis nesse controle os instrumentos típicos das esferas em que se verifica restrição de direitos fundamentais, como o postulado da proporcionalidade e a proibição de excesso, por exemplo;
- (iii) terceiro, há uma distinção entre regras de natureza fiscal e extrafiscal: embora a regra geral do Direito Tributário seja a existência de normas cuja finalidade é precipuamente fiscal (arrecadatória), a própria Constituição reconheceu, permitiu e, por vezes, incentivou, o uso instrumental do tributo para fins extrafiscais (de natureza política, social, ambiental, econômica etc.), prevendo mecanismos e autorizações específicas para a viabilização desse uso, sendo essa diferenciação plenamente reconhecida pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que aplica argumentos de interpretação distintos em cada uma dessas categorias; e
- (iv) quarto, tanto o reconhecimento do papel restritivo do tributo sobre os direitos fundamentais como o reconhecimento da inexistência de um dever fundamental de pagar tributos decorre exatamente do conteúdo das normas constitucionais, especialmente daquelas regras diretamente aplicáveis ao exercício do poder de tributar: de um lado, a Constituição delimitou a competência tributária por meio de regras e, de outro lado, a Constituição fixou limitações constitucionais ao exercício do poder de tributar, e o fez exatamente por reconhecer que as garantias gerais eram insuficientes para salvaguardar os direitos fundamentais de liberdade e de propriedade atingidos e limitados pelo exercício do poder de tributar; daí a conclusão de que rejeitar o teor dessas normas para lhes atribuir um sentido flexível, que possa ser amoldado pelo intérprete ou aplicador do direito tendo em vista juízos de conveniência e adequação significaria, na prática, esvaziar o conteúdo normativo da Constituição, suprimindo o papel normativo das regras constitucionais.

Por fim, um recado ao leitor de todas as idades: o debate científico é um campo aberto para a discussão de ideias, não de características pessoais de quem as veicula, e isso significa um compromisso da Doutrina com um “trabalho compartilhado, com base na razão, na liberdade intelectual, na humildade, no respeito, na tolerância, sem que se abra qualquer tipo de fresta para a intimidação, a soberba ou a idolatria”¹²⁶. Essa é a única mensagem de cunho político deste trabalho – o resto é dogmática, pura e simples.

Referências

- AARNIO, Aulis. *Essays on the Doctrinal Study of Law*. Dordrecht: Springer, 2011.
- ADAMY, Pedro. Direitos fundamentais e as relações especiais de sujeição. *Revista Brasileira de Políticas Públicas*, v. 8, n. 1, Brasília, abr./2018, p. 361-376.
- ADAMY, Pedro. Instrumentalização do Direito Tributário. In: ÁVILA, Humberto (org.). *Fundamentos do Direito Tributário*. São Paulo: Marcial Pons, 2012. p. 301-329.
- AFONSO DA SILVA, Virgílio. O conteúdo essencial dos direitos fundamentais e a eficácia das normas constitucionais. *Revista de Direito do Estado*, v. 1, n. 4, Rio de Janeiro: out.-dez./2006, p. 23-51.
- ALEXY, Robert. *Theorie der Grundrechte*. 3. ed. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1996.
- ATIENZA, Manuel; RUIZ MANERO, Juan. *Ilícitos atípicos*. 2. ed. Madrid: Trotta, 2006.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 6. ed. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2021.
- ÁVILA, Humberto. Ciência do Direito Tributário e Discussão Crítica. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 32, São Paulo: Dialética, 2014, p. 159-197.
- ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. Malheiros: São Paulo, 2018.
- ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- BERLIN, Isaiah. Two concepts of liberty. In: BERLIN, Isaiah. *Four Essays on Liberty*. Oxford: University Press, 1969. p. 118-172.
- BIRK, Dieter. *Das Leitungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen. Ein Beitrag zu dem Grundfragen des Verhältnisses Steuerrecht und Verfassungsrecht*. Köln: Peter Beubner, 1983.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

¹²⁶ ÁVILA, Humberto. Ciência do Direito Tributário e Discussão Crítica. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 32, São Paulo: Dialética, 2014, p. 197.

- CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- CORREA, Walter Barbosa. *Contribuição ao Estudo da Extrafiscalidade*. Tese (Livre Docência) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 1964.
- DRÜEN, Klaus-Dieter. Unternehmerfreiheit und Steuerumgehung. *StuW* 2/2008, p. 154-166.
- EEMEREN, Frans van *et al.* *Argumentation: Analysis, Evaluation, Presentation*. New York: Routledge, 2001.
- ESCUADERO, Rafael. La imposición del déficit cero ante el paradigma del Estado constitucional. *Analisi e Diritto*, v. VI, 2016, p. 225-247.
- FERRAJOLI, Luigi. Sobre la definición de “democracia”. Una discusión com Michelangelo Bovero. In: FERRAJOLI, Luigi; BOVERO, Michelangelo. *Teoría de la democracia. Dos perspectivas comparadas*. México: Instituto Electoral Federal de México, 2001. p. 11-31.
- FERRAZ JR., Tercio Sampaio. Livro eletrônico e imunidade tributária. *Revista dos Tribunais*, v. 6, São Paulo, 1998. p. 32-38.
- FOLLONI, André. Tradição crítica no Direito Tributário. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 50, ano 40, São Paulo: IBDT, 2022, p. 47-59.
- GAWEL, Erik; EWRINGMANN, Dieter. Lenkungsabgaben und Ordnungsrecht. *Steuer und Wirtschaft*, Nr. 4/1994, p. 295-311.
- GODOI, Marciano Seabra de; DANDE, João Victor Araújo. Será mesmo o tributo uma restrição a direitos fundamentais? *Revista Direito Tributário Atual*, n. 50, ano 40, São Paulo: IBDT, 2022, p. 305-324.
- GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade social e tributação. In: Greco, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 168-189.
- GUASTINI, Riccardo. *L'interpretazione dei documenti normativi*. Milano: Giuffrè, 2004.
- HAMBLIN, Charles Leonard. *Fallacies*. London: Methuen & Co ltd., 1970.
- HESSE, Konrad. *Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland*. 20. ed. Heidelberg: C.F. Müller, 1999.
- HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Otto Schmidt, 2002.
- HEY, Johanna. Spezialgesetzliche Missbrauchsgesetzgebung aus steuersystematischer, verfassungs- und europarechtlicher Sicht. *StuW* 2/2008, p. 167-183.
- HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles. *Dicionário da Língua Portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2009.
- HURLEY, Patrick. *A concise introduction to logic*. 12. ed. Stamford: Cengage Learning, 2015.
- ISENSEE, Josef. Der Sozialstaat in der Wirtschaftskrise. In: LISTL, Joseph; SCHAMBECK, Herbert (Hrsg.). *Der Sozialstaat in der Wirtschaftskrise – Festschrift für Johannes Broermann*. Berlin, 1982. p. 365-390.

- JOHNSON, Ralph H. The Blaze of her Splendors: Suggestions about Revitalizing Fallacy Theory. In: HANSEN, Hans V.; PINTO, Robert C. *Fallacies*. University Park: The Pennsylvania State University Press, 1995. p. 107-119.
- JOSSERAND, Louis. *De l'esprit des Droits et de Leur Relativité*. Paris: Dalloz, 1927.
- KELLEY, David. *The Art of Reasoning*. 3. ed. New York: W. W. Norton & Company, 1998.
- KIRCHHOF, Paul. *Besteuerung im Verfassungsstaat*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2000.
- 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.
- KIRCHHOF, Paul. Das Steuerrecht als Verfassungsproblem. In: BAER, Susanne et al. (ed.). *Jahrbuch des Öffentlichen Rechts der Gegenwart*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2016. p. 553-566.
- KIRCHHOF, Paul. Die Steuer. In: KIRCHHOF; ISENSEE. *Handbuch des Staatsrechts*. 3. ed. Heidelberg: C.F. Müller, 2007. t. V.
- KIRCHHOF, Paul. Besteuerung und Eigentum. In: HULST, Harry von der (ed.). *Die Verfassungsgerichtsbarkeit im Gefüge der Staatsfunktionen. Besteuerung und Eigentum*. Berlin: De Gruyter, 1980. p. 214-285.
- LEÃO, Martha. *O direito fundamental de economizar tributos*. São Paulo: Malheiros, 2018.
- LEÃO, Martha. A interpretação do art. 5º, inciso XII, da Constituição: proteção dos dados versus proteção da circulação dos dados. In: FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves; LEAL, Roger Stiefelmann (org.). *A Nova Constituição de 1988?* São Paulo: Dia a dia Forense, 2021. v. 1. p. 71-95.
- LEÃO, Martha. *Controle da extrafiscalidade*. São Paulo: Quartier Latin/IBDT, 2015.
- MARINS, James; TEODOROVICZ, Jeferson. Rumo à extrafiscalidade socioambiental: tributação diante do desafio social e ambiental contemporâneo. In: *Anais do IX Simpósio Nacional de Direito Constitucional*. Curitiba: ABDConst., 2011. p. 170-199.
- McGEE, Robert W. Duty to Whom? In: McGEE, Robert W. (ed.). *The Ethics of Tax Evasion – Perspectives in Theory and Practice*. New York: Springer, 2012. p. 35-45.
- McGEE, Robert W. Four Views on the Ethics of Tax Evasion. In: McGEE, Robert W. (ed.). *The Ethics of Tax Evasion – Perspectives in Theory and Practice*. New York: Springer, 2012. p. 3-33.
- McGEE, Robert W. Taxation: the ethics of its avoidance or dodging. In: McGEE, Robert W. (ed.). *The Ethics of Tax Evasion – Perspectives in Theory and Practice*. New York: Springer, 2012. p. 73-82.
- MUSIL, Andreas. Steuerrecht und Verfassungsrecht. In: BAER, Susanne et al. (ed.). *Jahrbuch des Öffentlichen Rechts der Gegenwart*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2016. p. 443-455.

- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Formalismo e substantivismo tributário. Dever moral e obrigação jurídica. E a segurança jurídica? In: PRETO, Raquel Elita Alves (coord.). *Tributação brasileira em evolução: estudos em Homenagem ao Professor Alcides Jorge Costa*. São Paulo: IASP, 2015. p. 489-518.
- PAPIER, Hans-Jürgen. Besteuerungnd Eigentum. *DVBl* (1980), p. 787-797.
- PAPIER, Hans-Jürgen. Die Beeinträchtigungen der Eigentums- und Berufsfreiheit durch Steuern vom Einkommen und Vermögen. *Der Staat* (1972), v. 11, n. 4, p. 483-514.
- PLANIOL, Marcelo; RIPERT, Georges. *Traité Elementaire de Droit Civil*. 10. ed. Paris: LGDJ, 1926. v. II.
- PULIDO, Carlos Bernal. O princípio da proporcionalidade da legislação penal. In: SOUZA NETO, Cláudio P.; SARMENTO, Daniel. *A Constitucionalização do Direito*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007. p. 805-830.
- RODI, Michael. *Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem: dargestellt am Beispiel der Gewerbesteuer*. München: Beck, 1994.
- ROTHMANN, Gerd Willi. Natureza, finalidade, interpretação e aplicação das normas tributárias extrafiscais – conceitos de lucro da operação e de resultado operacional – classificação dos alugueis como receita operacional. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 23, São Paulo: IBDT, 2009, p. 192-206.
- SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.
- SCHMÖLDERS, Günter. *Teoria general del impuesto*. Tradução de Luis A. Martin Merino. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1962.
- 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.
- SCHÖN, Wolfgang. Legalität, gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit als Grundlagen des Steuerrechts. In: HÜTTEMANN, Rainer (org.). *Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht*. Köln: Otto Schmidt, 2010. p. 29-63.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e indução econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 139-164.
- SEER, Roman. Gestaltungsmissbrauch und Gestaltungsfreiheit im Steuerrecht. In: RÜTTERMANN, Rainer (org.). *Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht*. Köln: Otto Schmidt, 2010. p. 1-8.
- SOCCIO, Douglas J.; BARRY, Vincent E. *Practical Logic: An Antidote for Uncritical Thinking*. 5. ed. Belmont: Wadsworth, 1998.

- STÖTZEL, Martin. *Vertrauensschutz und Gesetzesrückwirkung*. Frankfurt am Main: Peter Lang, 2002.
- TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Steuerrecht*. 19. ed. Köln: Otto Schmidt, 2008.
- TRIBE, Laurence; DORF, Michael. *On Reading the Constitution*. Cambridge: Harvard University Press, 1991.
- VOGEL, Klaus; WALDHOFF, Christian. *Grundlagen des Finanzverfassungsrechts: Sonderausgabe des Bonner Kommentars zum Grundgesetz*. Heidelberg: Müller, 1999.
- VOLKMANN, Uwe. *Solidarität – Programm und Prinzip der Verfassung*. Tübingen: Mohr Siebeck, 1998.
- von ARNAULD, Andreas. *Rechtssicherheit*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2006.
- von ARNIM, Hans Herbert. Besteuerung und Eigentum. In: HULST, Harry von der (ed.). *Die Verfassungsgerichtsbarkeit im Gefüge der Staatsfunktionen. Besteuerung und Eigentum*. Berlin: De Gruyter, 1980. p. 286-360.
- WEBER, Wilhelm. *Recht der Schuldverhältnisse*. 11. Aufl. Berlin: Schweitzer, 1961.