

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO E DO TRABALHO

Fernando Umpierre Pedroso

**A (IN)EXISTÊNCIA DO DEVER “FUNDAMENTAL” DE PAGAR TRIBUTOS NA
CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 E A SEGURANÇA JURÍDICA**

PORTO ALEGRE
2023

FERNANDO UMPIERRE PEDROSO

**A (IN)EXISTÊNCIA DO DEVER “FUNDAMENTAL” DE PAGAR TRIBUTOS NA
CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 E A SEGURANÇA JURÍDICA**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado como requisito parcial para
obtenção do grau de Bacharel em Direito
pela Faculdade de Direito da Universidade
Federal do Rio Grande do Sul.

Orientador: Prof. Dr. Cassiano Menke.

Porto Alegre
2023

CIP – Catalogação na Publicação

Pedroso, Fernando Umpierre

A (in)existência do dever "fundamental" de pagar tributos na Constituição Federal de 1988 e a segurança jurídica / Fernando Umpierre Pedroso. -- 2023.

76 f.

Orientador: Cassiano Menke.

Trabalho de conclusão de curso (Graduação) --
Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Faculdade
de Direito, Curso de Ciências Jurídicas e Sociais,
Porto Alegre, BR-RS, 2023.

1. Dever Fundamental de Pagar Tributos. 2.
Segurança Jurídica. 3. Supremo Tribunal Federal. I.
Menke, Cassiano, orient. II. Título.

Elaborada pelo Sistema de Geração Automática de Ficha Catalográfica da UFRGS com os dados fornecidos pelo(a) autor(a).

FERNANDO UMPIERRE PEDROSO

**A (IN)EXISTÊNCIA DO DEVER “FUNDAMENTAL” DE PAGAR TRIBUTOS NA
CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 E A SEGURANÇA JURÍDICA**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado como requisito parcial para
obtenção do grau de Bacharel em Direito
pela Faculdade de Direito da Universidade
Federal do Rio Grande do Sul.

Porto Alegre, 28 de março de 2023.

BANCA EXAMINADORA

Professor Doutor Cassiano Menke
Universidade Federal do Rio Grande do Sul

Professor Doutor Éderson Garin Porto
Universidade Federal do Rio Grande do Sul

Professor Doutor Igor Danilevicz
Universidade Federal do Rio Grande do Sul

AGRADECIMENTOS

Desde o início da Faculdade recebi o apoio de pessoas sem as quais este trabalho não seria possível.

Agradeço aos meus pais, Lúcia e Paulo, pelo amor, pela compreensão e por terem me ensinado a identificar as coisas que realmente têm valor na vida. Ao meu irmão, Henrique, médico, cuja persistência e sensibilidade não o poderiam levar para outro caminho: cuidar de crianças num momento de muita fragilidade. Sem vocês, nada seria possível.

Agradeço à minha namorada e colega de curso Michele Rasche, pelo companheirismo, pela compreensão e pela paciência. A parceria da Michele foi essencial nesta trajetória, e os nossos planos dão sentido à dedicação necessária para a conclusão desta etapa.

Agradeço também aos amigos que esta Faculdade me proporcionou. Não tenho palavras para expressar minha felicidade por ter conhecido pessoas tão especiais ao longo desses 5 anos. A amizade de vocês, em especial no momento de incertezas que foi a pandemia, foi fundamental para a minha formação.

Meu reconhecimento aos colegas do Silveiro Advogados, que me aproximaram do Direito Tributário e me proporcionaram uma etapa incrível para a minha formação. De forma especial, agradeço ao Eduardo Halperin e à Maria Angélica Feijó, pelos conselhos, pelo apoio e pelo constante incentivo aos meus estudos.

Minha gratidão ao Professor Cassiano Menke, que, com sua generosidade, seu incentivo e sua sensibilidade, foi um orientador exemplar, por quem guardo profundo carinho e admiração. Sinto-me privilegiado por ser um de seus primeiros orientandos nesta Instituição.

Por fim, agradeço à minha avó Ledi Vaz Umpierre (*in memoriam*), a quem este trabalho é dedicado. O seu amor incondicional é parte fundamental da minha formação como pessoa.

Sem segurança, é impossível para o indivíduo desenvolver seus poderes ou usufruir de seus frutos; porque, sem segurança, não há liberdade.¹
(HUMBOLDT, 1792, p. 188).

¹ No original: "Now, without security, it is impossible for man either to develop his powers, or to enjoy the fruits of so doing; for, without security, there is no freedom".
(HUMBOLDT, Wilhelm von. **The limits of state action**. Tradução de J. W. Burrow. Nova Iorque: Cambridge University Press, 1969. p. 43).

RESUMO

O dever “fundamental” de pagar tributos é reconstruído pelo Supremo Tribunal Federal a partir dos princípios da solidariedade, da capacidade contributiva e da igualdade, bem como da concepção de que é necessário aumentar a arrecadação tributária para financiar os custos do Estado. Por meio de uma análise crítica da jurisprudência do STF, constata-se que esse dever aparece nas decisões como um argumento consequencialista de conteúdo indeterminado e com conotação subjetiva e moral, que serve como critério de interpretação das normas tributárias para se decidir em favor do Estado. Ademais, por meio de uma análise da doutrina acerca da função da segurança jurídica no Sistema Constitucional Tributário, percebe-se que não há compatibilidade entre o sistema de previsibilidade assegurado pela Constituição Federal e o dever “fundamental” de pagar tributos aplicado pelo Supremo Tribunal Federal. Tendo em vista a restrição ao conteúdo de direitos fundamentais imposta pelas normas tributárias, a Constituição Federal instituiu a segurança jurídica em sua força máxima no âmbito tributário, o que impede a ideia de submissão permanente dos contribuintes ao que seria esse dever “fundamental”. Por fim, demonstrar-se-á que, no Brasil, o que há é um dever legal de pagar tributos, decorrente de lei, e um direito fundamental de economizar tributos, decorrente diretamente da Constituição Federal, de modo que não há concorrência hierárquica entre eles.

Palavras-chave: Dever fundamental de pagar tributos. Segurança jurídica. Supremo Tribunal Federal.

ABSTRACT

The “fundamental” duty to pay taxes is reconstructed by Brazilian Supreme Court based on the principles of solidarity, ability-to-pay and equality, as well as the concept that it is necessary to increase tax collection to finance the State’s costs. Through a critical analysis of the Brazilian Supreme Court precedents, it appears that the “fundamental” duty to pay taxes appears in decisions as a consequentialist argument of indeterminate content and with a subjective and moral connotation, which serves as a criterion for interpreting tax rules to decide in favor of the State. Moreover, through an analysis of the doctrine about the function of legal certainty in the Constitutional Tax System, it is clear that there is no compatibility between the predictability system ensured by the Federal Constitution and the “fundamental” duty to pay taxes applied by the Brazilian Supreme Court. In view of the restriction on the content of fundamental rights imposed by tax rules, the Federal Constitution established legal certainty in its maximum force in tax matters, which prevents the idea of permanent submission of taxpayers to what would be this “fundamental” duty. Lastly, it will be demonstrated that, in Brazil, what exists is a duty to pay taxes as a legal duty, based on the law, and a fundamental right to save taxes, based on the Federal Constitution, so there is no hierarchical competition between them.

Keywords: Fundamental duty to pay taxes. Legal certainty. Brazilian Supreme Court.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
CF/88	Constituição Federal de 1988
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
RE	Recurso Extraordinário
STF	Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
2 O DEVER “FUNDAMENTAL” DE PAGAR TRIBUTOS NA JURISPRUDÊNCIA DO STF: UMA ANÁLISE CRÍTICA	15
2.1 Uma breve análise das decisões a respeito do dever "fundamental" de pagar tributos.....	16
2.2 O caso do sigilo bancário e algumas conclusões parciais	27
3 A INCOMPATIBILIDADE DO DEVER “FUNDAMENTAL” DE PAGAR TRIBUTOS COM A CF/88 E COM A SEGURANÇA JURÍDICA.....	40
3.1 O Sistema Constitucional Tributário e os deveres fundamentais	40
3.2 O caráter "legal" do dever de pagar tributos.....	50
4 CONCLUSÃO	69
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	71

1 INTRODUÇÃO

É correto afirmar que existe um dever “fundamental” de pagar tributos compatível com a segurança jurídica no sistema jurídico brasileiro? A partir de uma perspectiva política, moral, econômica ou ideológica, a resposta a esse questionamento pode ser positiva. No entanto, sob o ponto de vista jurídico, parece não haver dever “fundamental” de pagar tributos.

A segurança jurídica é um dos pilares do Estado Democrático de Direito. Ela somente se concretiza quando o indivíduo conhece e compreende o conteúdo do Direito, bem como tem assegurados os direitos que conquistou no passado e pode razoavelmente calcular as consequências futuras dos atos que praticar no presente². Desse modo, não há segurança jurídica em um ambiente no qual as pessoas são frequentemente surpreendidas por atos do Estado.

O estabelecimento de uma ordem jurídica estável, sobre a qual os indivíduos conseguem manter o mínimo de confiança e compreensão, é condição para a concretização da dignidade humana. Isso porque as pessoas planejam os seus futuros com base nas consequências ligadas aos comportamentos que podem adotar, sendo que muitas dessas consequências são atribuídas pela lei. Se, após a prática de determinado comportamento, o indivíduo for surpreendido pela alteração da consequência para aquele ato, sua autonomia estará arruinada, porque o fundamento de sua escolha comportamental terá sido extinto.

Assim, a segurança jurídica serve como instrumento para garantir o respeito ao indivíduo como sujeito capaz de planejar o seu futuro. A partir do conhecimento do Direito, as pessoas podem exercer a sua liberdade, com o mínimo de certeza de que sofrerão aquilo que calcularam como consequência de seus atos.

Em vista disso, a Constituição Federal de 1988 (CF/88) estabelece um ordenamento jurídico cujo sistema é centrado na segurança jurídica. No Direito Tributário, há o princípio da segurança jurídica igual em estrutura e em dimensão em relação àquele dos outros âmbitos do Direito, mas distinto nos seus fundamentos e na sua eficácia, porque a instituição de tributos provoca a restrição a direitos

² ÁVILA, Humberto Bergmann. **Constituição, liberdade e interpretação**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2022. p. 21.

fundamentais, sobre os quais a segurança jurídica é fundada³.

Assim, não bastasse a segurança jurídica geral, o Sistema Tributário Nacional busca reforçar o sentido da segurança jurídica no âmbito tributário a partir de normas específicas destinadas a assegurar o mínimo de previsibilidade para os cidadãos. Dessa forma, a CF/88 atribui as competências tributárias por meio de regras específicas, definindo, ainda no plano constitucional, quais os fatos que podem ser tributados. Da mesma forma, estabelece uma série de limitações ao exercício do poder de tributar, como as regras de anterioridade e de irretroatividade. Um exemplo é a norma reconstruída a partir do texto do art. 150, inciso I, da CF/88⁴, pela qual a instituição de tributos só ocorre mediante lei em sentido formal.

Essa elevação de regras tributárias ao plano constitucional gera consequências que devem ser respeitadas. De um lado, os contribuintes têm o dever de pagar os tributos estabelecidos pela lei, conforme as regras constitucionais de competência e dentro dos limites do poder de tributar. De outro lado, o Estado tem o dever de somente exigir os tributos instituídos em conformidade com as regras da Constituição Federal.

Ainda assim, é possível encontrar com certa frequência a menção ao dever “fundamental” de pagar tributos nas argumentações de decisões do Supremo Tribunal Federal (STF). Um exemplo talvez facilite a compreensão da questão.

No julgamento conjunto das Ações Diretas de Inconstitucionalidade n. 2.386/DF, n. 2.390/DF, n. 2.397/DF e n. 2.859/DF, o Tribunal Pleno considerou constitucionais os arts. 5º e 6º da Lei Complementar 105/01⁵, que permitem à administração tributária da União o acesso às operações financeiras dos contribuintes⁶. Essa decisão alterou a própria jurisprudência do Supremo, que

³ ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria da segurança jurídica**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014. p. 296.

⁴ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

⁵ Art. 5º O Poder Executivo disciplinará, inclusive quanto à periodicidade e aos limites de valor, os critérios segundo os quais as instituições financeiras informarão à administração tributária da União, as operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços. (Regulamento)

Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente. (Regulamento)

⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.386**. Requerente:

vedava o acesso direto da autoridade fiscal às informações bancárias dos contribuintes sem decisão judicial⁷. O voto-condutor menciona, dentre outros argumentos, que os dispositivos em questão confluem os deveres dos contribuintes (o dever “fundamental” de pagar tributos) e os deveres do Fisco (o dever de tributar e fiscalizar), de modo que as normas de acesso aos dados bancários dos contribuintes seriam “instrumento fiscalizatório” de “extrema significância ao efetivo combate à sonegação fiscal no país”⁸. Esse dever “fundamental” encontraria fundamento no art. 145, § 1º, da Constituição⁹, que trata sobre a capacidade contributiva, e no art. 150, inciso II, também da Constituição¹⁰, que trata sobre a isonomia tributária. Assim, em ponderação com o dever “fundamental” de pagar tributos, o direito ao sigilo bancário “pode e deve” ceder, por tratar “de uma dimensão eminentemente patrimonial”. Tudo isso a partir de uma concepção axiológica de que se deve sempre aumentar a arrecadação tributária a fim de sustentar os custos dos direitos previstos na Constituição Federal.

Confederação Nacional do Comércio - CNC. Intimado: Presidente da República. Brasília: Supremo Tribunal Federal, [2016]. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1896537>. Acesso em: 26 dez. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.390**. Requerente: Partido Social Liberal - PSL. Intimado: Presidente da República. Brasília: Supremo Tribunal Federal, [2016]. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1896787>. Acesso em: 26 dez. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.397**. Requerente: Confederação Nacional da Indústria. Intimado: Presidente da República. Brasília: Supremo Tribunal Federal, [2016]. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1899968>. Acesso em: 26 dez. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.859**. Requerente: Partido Trabalhista Brasileiro. Intimado: Presidente da República. Brasília: Supremo Tribunal Federal, [2016]. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2106858>. Acesso em: 26 dez. 2022.

⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar na Ação Cautelar 33**. Requerente: Gva Indústria e Comércio S.A. Requerido: União. Brasília: Supremo Tribunal Federal, [2010]. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2138726>. Acesso em: 17 mar. 2023.

⁸ STF, *loc. cit.*

⁹ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

.....
 § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

¹⁰ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

.....
 II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

Nesse contexto, o presente trabalho pretende investigar a existência do dever “fundamental” de pagar tributos e os efeitos que dele decorrem na jurisprudência do STF sobre questões de ordem tributária, de modo a examinar se o conteúdo desse dever é compatível com o sistema de previsibilidade assegurado pela CF/88. Para isso, dividiu-se a monografia em duas partes.

Na primeira parte, o trabalho analisará a forma pela qual a tese do dever “fundamental” de pagar tributos tem influenciado a jurisprudência do STF. O capítulo buscará demonstrar que essa ideia é utilizada como forma de convencimento moral do destinatário, da qual decorre verdadeiro paradoxo. De um lado, a Constituição estabelece que compete ao STF a guarda de suas normas. De outro lado, o STF tem se afastado do processo argumentativo racionalizado exigido pela Constituição para a solução de problemas jurídicos complexos.

Na segunda parte, o trabalho pretende investigar o conteúdo da segurança jurídica na Constituição Federal, bem como as implicações das escolhas do constituinte na delimitação do Sistema Tributário Nacional. O objetivo será demonstrar a existência de um sistema de previsibilidade, voltado à proteção dos contribuintes contra a arbitrariedade do Estado. Com isso, verificar-se-á a incompatibilidade da tese do dever “fundamental” de pagar tributos com a segurança jurídica assegurada pela Constituição Federal para o Direito Tributário brasileiro.

Por fim, será visto que a ideia do dever “fundamental” de pagar tributos como obrigação decorrente da Constituição Federal, deve ser substituída pela concepção do dever legal de pagar tributos, como obrigação decorrente de lei. Também será verificado que quando a Constituição Federal elege as operações que podem ser tributadas, ela também define as que não devem ser objeto de tributação. Isso acaba por constituir um espaço de atuação do contribuinte no qual ele pode agir livremente no planejamento de suas operações, sem que isso configure ato ilícito.

2 O DEVER “FUNDAMENTAL” DE PAGAR TRIBUTOS NA JURISPRUDÊNCIA DO STF: UMA ANÁLISE CRÍTICA

Para o presente estudo, foi realizada busca na seção “pesquisa de jurisprudência” do site do Supremo Tribunal Federal (STF), com o uso das expressões “dever fundamental de pagar impostos” e “dever fundamental de pagar tributos”. No emprego do primeiro filtro, constatou-se a existência de 12 acórdãos, de 137 decisões monocráticas e de 97 informativos. No emprego do segundo filtro, verificou-se a existência de dez acórdãos, de 139 decisões monocráticas e de 83 informativos.

A partir da análise dos acórdãos coletados, verificou-se que oito decisões colegiadas desenvolvem o argumento do dever “fundamental” de pagar tributos em seu texto, sendo que três desses processos foram submetidos à sistemática de repercussão geral. Os acórdãos foram proferidos nos seguintes processos: RE nº 601.314/SP (Tema 225 de repercussão geral), ADI nº 1.055/DF, ADI nº 5.688/PB, RE nº 603.191/MT (Tema 302 de repercussão geral), ADI nº 6.025/DF, RE nº 574.706/PR (Tema 69 de repercussão geral), RE nº 240.785/MG e ADI nº 2.386/DF (julgada conjuntamente com as ADIs nº 2390, nº 2397 e nº 2.859).

Neste capítulo, propõe-se uma breve análise de quatro desses acórdãos, a fim de se compreender a forma pela qual o STF utiliza o dever “fundamental” de pagar tributos no julgamento dos processos. Após, a pesquisa dedica-se a examinar inteiramente a decisão que julgou as Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 2390/DF, nº 2397/DF, nº 2386/DF e nº 2.859/DF e a verificar a sua conformidade com o princípio da segurança jurídica.

Deve-se mencionar, ainda, que o presente estudo não pretende esgotar a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal que utilizou o dever “fundamental” de pagar tributos em sua argumentação; trata-se de uma análise somente de alguns casos em que houve menção expressa a essa temática. Diversos outros acórdãos além dos aqui analisados estão alicerçados na existência daquilo que seria um dever “fundamental” de pagar tributos, ainda que de forma implícita.

2.1 Uma breve análise das decisões a respeito do dever “fundamental” de pagar tributos

Neste subcapítulo, examinar-se-á quatro acórdãos proferidos pelo STF nos quais se utilizou o dever “fundamental” de pagar tributos na construção da argumentação da decisão. A partir disso, propõe-se uma análise do acerto da jurisprudência do STF em face do conteúdo da segurança jurídica assegurado pela Constituição Federal.

O primeiro julgado a ser analisado é o Recurso Extraordinário nº 601.314/SP, submetido à sistemática dos recursos repetitivos (Tema 225¹¹) e que guarda certa pertinência temática com as Ações Diretas de Inconstitucionalidade que serão examinadas no subcapítulo 2.2. No caso, discutiu-se a conformidade do art. 6º da Lei Complementar 105/01, que estabelece a possibilidade de requisição de informação da Receita Federal às instituições financeiras, com o direito ao sigilo bancário¹²:

Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.¹³

O Ministro Relator Edson Fachin iniciou o voto tratando, em uma perspectiva histórica, do direito ao sigilo bancário. Em seguida, indicou a necessidade de se observar as peculiaridades do sistema tributário brasileiro, “a começar por sua constitucionalização, porquanto a tradição pátria parece apontar por um processo de ampliação da rigidez e exaustividade do sistema constitucional em matéria fiscal”.

Nesse sentido, o Ministro rechaça duas ideias acerca do fenômeno tributário no Brasil: de um lado, o pensamento que concebe o Sistema Constitucional

¹¹ Tese fixada: I - O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal; II - A Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, tendo em vista o caráter instrumental da norma, nos termos do artigo 144, § 1º, do CTN.

¹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 601.314/SP**. Recorrente: Marcio Holcman. Recorrido: União. Brasília: Supremo Tribunal Federal, [2016]. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2689108>. Acesso em: 24 dez. 2022.

¹³ BRASIL. **Lei Complementar n. 105/2001, de 10 de janeiro de 2001**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp105.htm. Acesso em: 23 dez. 2022.

Tributário como um instrumento de defesa do cidadão e, de outro lado, a ideia que enxerga esse sistema como instrumento para abastecimento dos cofres públicos. A visão mais adequada, segundo o Ministro, seria aquela na qual “o tributo é a inovação humana com grande aptidão para a redução das desigualdades jurídicas, políticas e econômicas entre os homens”. Assim, a tributação, nos moldes estabelecidos na Constituição Federal, seria um instrumento para a produção da igualdade entre os cidadãos; o próprio significado normativo do tributo se extrairia do princípio constitucional da igualdade.

Por conseguinte, para o Ministro Relator, o litígio constitucional posto seria o confronto entre o direito ao sigilo bancário e o dever de pagar tributos. A tarefa seria equalizar o duplo compromisso da igualdade: de um lado, o autogoverno coletivo e, de outro lado, a autonomia individual.

Para o Ministro, ao passo que o sigilo bancário é uma das manifestações da personalidade “que se traduz em ter suas atividades e informações bancárias livres de ingerências ou ofensas, qualificadas como arbitrárias ou ilegais”, o constituinte tomou a decisão de formar um Estado Fiscal, por meio do qual se pode conceber o dever “fundamental” de pagar tributos. Com isso, cada cidadão teria o dever de contribuir, na medida de sua capacidade econômica, para o sucesso do projeto social estabelecido na Constituição Federal:

Min. Edson Fachin: Nesse ponto, algumas aproximações são inevitáveis. A primeira delas é com a definição de tributo como um dever “fundamental”. É comum que as pessoas após alguns séculos esqueçam que as principais formulações sobre o contrato social o conceberam com um acordo entre pessoas e não entre essas e o Estado, o que é um desvio de percepção bastante comum. Se a criação do Estado é um projeto coletivo, deve-se reconhecer que a solidariedade se projeta com muita força no direito fiscal, que se traduz na disciplina da repartição igualitária dos custos dos direitos prestados e/ou garantidos pelo Estado. Nesse contexto, o pagamento de tributos constitui-se um dever “fundamental” estabelecido constitucionalmente. Dever esse juridicamente fundamentado quer na feição Fiscal assumida pelo Estado contemporâneo, quer no elenco de direitos fundamentais constitucionalmente previstos e que pressupõem o necessário financiamento.

Para o cumprimento do dever “fundamental” de pagar tributos, seria necessária a identificação do patrimônio, dos rendimentos e das atividades econômicas do contribuinte pela Administração Tributária. Desse modo, segundo o Ministro Relator, estariam preservadas as duas faces da igualdade: o autogoverno coletivo, porque se estaria efetivando o princípio da capacidade contributiva, e a

autonomia individual, porque a lei estabelece requisitos objetivos para que a Administração tenha acesso aos dados.

Nessa linha, o voto ainda aponta a existência da dimensão instrumental da capacidade contributiva, prevista no § 1º do art. 145 da Constituição Federal¹⁴, pela qual o texto constitucional autorizaria a criação de instrumentos que permitam à Administração Tributária, no momento da apuração dos tributos, a identificação das movimentações econômicas dos contribuintes, “na medida das efetivas manifestações de riqueza”.

A conclusão do Supremo Tribunal Federal foi de que o dispositivo questionado não ofende a Constituição Federal, pois concretiza a igualdade entre os cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva. Esse posicionamento ignora que, ao mesmo tempo em que a Constituição definiu a capacidade contributiva e a solidariedade como princípios, também definiu que cabe à lei a instituição de tributos¹⁵. Quer dizer, não são todas as manifestações de capacidade contributiva que geram o dever de pagar tributos, mas tão somente aquelas escolhidas pela lei¹⁶.

Nesse sentido, a distribuição de competências por meio de regras adotada pela Constituição Federal tem como efeito geral o afastamento da possibilidade de ponderação entre princípios na aplicação dessas normas. Se o constituinte desejasse estabelecer a ponderação como método para os princípios conflitantes, teria escolhido outro tipo de normatização¹⁷. Todavia, parte da doutrina entende que esse posicionamento seria formalista no sentido pejorativo, em contraposição ao ideal substantivista¹⁸.

Entretanto, a submissão às formalidades, em especial no Sistema Constitucional Tributário, é garantia ao respeito ao Estado Democrático de Direito, à

¹⁴ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

.....
§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

¹⁵ LEÃO, Martha Toribio. **O direito fundamental de economizar tributos**: entre legalidade, liberdade e solidariedade. São Paulo: Malheiros Editores, 2018. p. 175.

¹⁶ LEÃO, *loc. cit.*

¹⁷ ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria da segurança jurídica**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014. p. 539.

¹⁸ ROCHA, Sérgio André. **O que é formalismo tributário?** Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 227, p. 146-155, 2014. p. 146.

igualdade, à segurança jurídica, à legalidade e à própria capacidade contributiva¹⁹. Ela decorre da dignidade humana, que envolve tratar as pessoas como seres capazes de controlar seu futuro²⁰. Ainda assim, o STF tem preferido um posicionamento que privilegia a ponderação entre princípios, entendendo pela predominância de uns sobre outros.

O segundo acórdão do STF que assumiu esse posicionamento foi proferido nos autos do Recurso Extraordinário nº 603.191/MT²¹, no qual o recorrente sustentava a violação ao princípio da capacidade contributiva e à vedação do confisco promovida pelo art. 31 da Lei nº 8.212/91, com a redação da Lei nº 9.711/98, que obrigava o substituto tributário à retenção de 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou da fatura de prestação de serviços²².

A decisão apresenta dois argumentos principais: (i) a substituição tributária não pode resultar em transgressão às normas de competência tributária e ao princípio da capacidade contributiva e (ii) os limites da instituição do dever de colaboração são suficientes para assegurar o substituto tributário contra o arbítrio do legislador. Neste trabalho, a análise dar-se-á sobre o primeiro argumento.

Inicialmente, a Ministra Relatora Ellen Gracie defende a importância da tributação em sociedades cada vez mais complexas. Daí a importância de serem adotadas medidas que têm por finalidade facilitar e assegurar a arrecadação. Nesse contexto, surge a figura da substituição tributária, na qual a lei coloca outra pessoa “no lugar” do contribuinte em relação à responsabilidade de efetuar o pagamento do tributo:

Min. Ellen Gracie: Em quaisquer das modalidades de substituição tributária, sempre estaremos diante de pelo menos duas normas: a) a norma tributária impositiva, que estabelece a relação contributiva entre o contribuinte e o fisco; b) a norma de substituição tributária, que estabelece a relação de

¹⁹ LEÃO, Martha Toribio. **O direito fundamental de economizar tributos**: entre legalidade, liberdade e solidariedade. São Paulo: Malheiros Editores, 2018. p.178.

²⁰ RAZ, Joseph. The authority of law: essays on law and morality. In: LEÃO, Martha Toribio. **O direito fundamental de economizar tributos**: entre legalidade, liberdade e solidariedade. São Paulo: Malheiros Editores, 2018. p. 178.

²¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 603.191/MT**. Recorrente: Construtora Locatelli Ltda. Recorrido: União. Brasília: Supremo Tribunal Federal, [2011]. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=3759099>. Acesso em: 26 dez. 2022.

²² Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia dois do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, em nome da empresa cedente da mão-de-obra, observado o disposto no § 5º do art. 33. (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

colaboração entre outra pessoa e o fisco, atribuindo-lhe o dever de recolher o tributo em lugar do contribuinte.

Nessa linha, a Ministra refere que o sistema da substituição, ainda que repasse o dever de recolher o tributo para o substituto, não exime o substituído do seu dever “fundamental” de pagar tributos. Com esse posicionamento, a Ministra corrobora a ideia de que o que coloca o sujeito na posição de contribuinte não são propriamente as manifestações sujeitas à incidência tributária, mas a existência de um dever “fundamental” de contribuir.

Dessa forma, inexistiria a substituição de uma relação jurídica pela outra. A relação contributiva seria preservada, de modo que “a satisfação da obrigação do contribuinte é facilitada e assegurada pelo regime da substituição tributária”. Com isso, o recurso foi desprovido, por não haver inconstitucionalidade na sistemática da substituição tributária do art. 31 da Lei nº 8.212/91, com a redação da Lei nº 9.711/98.

Note-se que, no caso, a presunção da existência do dever “fundamental” de pagar tributos do substituído serviu mais como um argumento moral para a construção do resultado do julgamento do que como um argumento jurídico. O fundamento da decisão não parte de uma conclusão jurídica extraída da concepção de que o dever “fundamental” de pagar tributos permanece na órbita do substituído, mas da percepção de que “restou preservada, por completo, a identidade e as características da relação contributiva, não se exigindo tributo distinto ou a maior”.

O terceiro acórdão foi proferido na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 6.025/DF, proposta pela Procuradora-Geral da República contra o art. 6º, inciso XIV, da Lei nº 7.713/88, com a redação dada pela Lei nº 11.052/04²³, que estabeleceu a isenção do imposto de renda sobre (i) os proventos de aposentadoria por acidente

²³ Art. 6º Ficam isentos do imposto de renda os seguintes rendimentos percebidos por pessoas físicas:

.....
XIV – os proventos de aposentadoria ou reforma motivada por acidente em serviço e os percebidos pelos portadores de moléstia profissional, tuberculose ativa, alienação mental, esclerose múltipla, neoplasia maligna, cegueira, hanseníase, paralisia irreversível e incapacitante, cardiopatia grave, doença de Parkinson, espondiloartrose anquilosante, nefropatia grave, hepatopatia grave, estados avançados da doença de Paget (osteíte deformante), contaminação por radiação, síndrome da imunodeficiência adquirida, com base em conclusão da medicina especializada, mesmo que a doença tenha sido contraída depois da aposentadoria ou reforma; (Redação dada pela Lei nº 11.052, de 2004) (Vide Lei nº 13.105, de 2015) (Vigência) (Vide ADIN 6025)

de serviço e (i) os proventos de pessoas acometidas de doenças graves²⁴. A autora entendia que a incidência da norma deveria alcançar também os trabalhadores com doença grave que permanecem em atividade.

O Ministro Relator Alexandre de Moraes inicia seu voto elucidando o alcance do princípio da legalidade estrita na separação de poderes estruturada pela Constituição Federal. Nessa linha, sustenta que “os poderes de Estado devem atuar de maneira harmônica, privilegiando a cooperação e a lealdade institucional e afastando as práticas de ‘guerrilhas institucionais’”.

Ainda, sustenta que, mesmo diante do sistema de freios e contrapesos, o Poder Judiciário não tem legitimidade para interferir no mérito do equacionamento dos benefícios fiscais. Isso porque “a ampliação de isenção tributária por via jurisdicional contraria a exigência constitucional de lei formal para a veiculação de benefícios fiscais”.

Nesse sentido, o Ministro defende que o poder de isentar se traduz em exceção específica, vinculada aos direitos e deveres fundamentais. Na sequência, menciona a doutrina do professor português José Casalta Nabais, para sustentar a existência de um dever universal de financiar os custos do Estado:

Pelo que, o dever de pagar impostos constitui um dever “fundamental” como qualquer outro, com todas as consequências que uma tal qualificação implica. Um dever “fundamental”, porém que tem por destinatários, incluindo-se neles, de um lado, as pessoas (ou organizações) colectivas e, de outro, mesmo os estrangeiros e apátridas [...]. Há, isso sim, o dever de todos contribuírem, na medida da sua capacidade contributiva, para as despesas a realizar com as tarefas do estado. Como membros da comunidade, que constitui o estado, ainda que apenas em termos económicos (e não políticos), incumbe-lhes, pois, o dever “fundamental” de suportar os custos financeiros da mesma, o que pressupõe a opção por um estado fiscal, que assim serve de justificação ao conjunto de impostos, constituindo estes o preço (e, seguramente, um dos preços mais baratos) a pagar pela manutenção da liberdade ou de uma sociedade civilizada (O Dever “fundamental” de Pagar Impostos. Coimbra: Almedina, 1998, p. 186).

Note-se que o voto do relator, ao passo que menciona o princípio da legalidade como norteador do regime jurídico brasileiro, também cita a existência do dever “fundamental” de pagar tributos. Sucede que, especialmente no Direito Tributário, há uma legalidade própria, pela qual exige-se maior grau de certeza e de

²⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 6.025/DF**. Requerente: Procuradoria-Geral da República. Intimado: Presidente da República. Brasília: Supremo Tribunal Federal, [2020]. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5552342>. Acesso em: 27 dez. 2022.

estabilidade que permita aos cidadãos confiarem que a lei é o limite de sua atuação²⁵. A adoção do dever “fundamental” de pagar tributos, mencionado pelo relator e defendido na tese do professor português José Casalta Nabais, mostra-se incompatível com a legalidade do Sistema Constitucional Tributário, que garante que tributos só podem ser cobrados com fundamento na lei.

Ainda assim, é importante perceber que o entendimento de que o acolhimento da pretensão seria promover a atuação do Poder Judiciário como legislador positivo fundamenta-se, sobretudo, na estrutura de separação de poderes adotada na Constituição Federal. Embora o dever “fundamental” de pagar tributos componha a argumentação desenvolvida no voto, ele não integra a *ratio decidendi* do caso.

O quarto julgado a ser analisado é o Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, juntamente com os Embargos de Declaração opostos sobre o acórdão, no qual se discutia, sob o regime de repercussão geral (Tema 69 do STF), a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS²⁶, reconhecida pelos tributaristas brasileiros como “a tese do século”.

Em julgamento acirrado, o STF deu provimento ao Recurso Extraordinário, para decidir em favor dos contribuintes e fixar a tese de que “O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS”. A partir da análise dos votos vencedores, nota-se que a argumentação que levou à conclusão jurídica passou, sobretudo, pela forma de apuração do ICMS.

Ainda assim, chama a atenção a manifestação do Ministro Gilmar Mendes, que votou no sentido de negar provimento ao Recurso Extraordinário. O item “f” de seu voto, intitulado “Tentativas de reduzir a arrecadação por via oblíqua só tornam o sistema tributário mais complexo e oneroso”, defende a persistência do dever “fundamental” de pagar tributos, que se sustentaria a partir das despesas do Estado em sua atuação econômico-social:

Min Gilmar Mendes: A tentativa de reduzir a carga dos impostos por meio de engenharias jurídicas sofisticadas e preciosismos técnicos é inócua, justamente porque mantidos os custos com que o Estado deve arcar para a

²⁵ LEÃO, Martha Toribio. **O direito fundamental de economizar tributos**: entre legalidade, liberdade e solidariedade. São Paulo: Malheiros Editores, 2018. p. 67.

²⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 574.706/PR**. Recorrente: Imcopa Importação, Exportação de Indústria de Óleos Ltda. Recorrido: União. Brasília: Supremo Tribunal Federal, [2017]. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2585258>. Acesso em: 28 dez. 2022.

seguridade social. De alguma maneira, esses compromissos devem ser satisfeitos. Em outras palavras, não basta atacar o sintoma da elevada carga tributária, mantendo incólume o dever público de suprir extensas obrigações, pois este é a causa direta daquele (...) Em suma, incentivar engenharias jurídicas para identificar exceções e lacunas no sistema tributário só desonera o contribuinte no curto prazo, pois invariavelmente obriga o Estado a impor novos tributos. No entanto, tal incentivo torna o sistema mais complexo e, conseqüentemente, menos eficiente, aumentando não só o custo do Estado de arrecadar valores para financiar seus custos, como o do contribuinte para calcular e recolher suas obrigações tributárias. Evidentemente, apenas a contenção da despesa estatal, para a qual todos têm o dever “fundamental” de contribuir, tem o condão de efetivamente reduzir o denominado custo Brasil.

Na estrutura do voto, fica evidente a posição secundária do dever “fundamental” de pagar tributos na argumentação desenvolvida. Inicialmente o Ministro despende considerações acerca da base de cálculo do ICMS e, por fim, aponta as conseqüências da exclusão para o financiamento da Seguridade Social e menciona o dever “fundamental” de pagar tributos. Isto é, a fundamentação de sua posição pelo desacolhimento do Recurso Extraordinário não está propriamente no dever “fundamental” de pagar tributos; esse argumento compõe o *obiter dictum* do voto.

Ainda assim, a partir desse voto, o Ministro Gilmar Mendes demonstra o seu entendimento de que é possível depreender do formato de Estado adotado pelo Brasil a existência do dever “fundamental” de pagar tributos. Isso contraria, contudo, a própria Constituição Federal, que define que a exigência de tributos se dá exclusivamente pela via da lei formal. Sobre o tema, Martha Leão defende que:

A legalidade tributária é a norma instrumental que reforça, de forma ainda mais restritiva, a garantia de legalidade geral, assegurando aos contribuintes que seus direitos fundamentais de liberdade e de propriedade só serão restringidos através de uma forma predeterminada em um instrumento normativo produzido através de representação política e de aplicação geral (a lei, em sentido formal).²⁷

Embora o Ministro mencione a existência de “preciosismos técnicos”, na verdade, trata-se do cumprimento do princípio da legalidade. A concepção do julgador acerca das obrigações assumidas pelo Estado não pode se sobrepor à Constituição Federal a ponto de fundamentar a exigência de tributo, que somente pode ocorrer por meio de lei.

²⁷ LEÃO, Martha Toribio. **O direito fundamental de economizar tributos**: entre legalidade, liberdade e solidariedade. São Paulo: Malheiros Editores, 2018. p. 68

Ainda, deve-se mencionar que, no julgamento dos Embargos de Declaração, ocorreu a modulação dos efeitos da decisão. Assim, ficaram ressalvadas da tese fixada as ações judiciais e os procedimentos administrativos protocolados até a data da sessão em que foi proferido o julgamento de mérito.

Nesse sentido, os quatro casos analisados acima simbolizam o posicionamento que tem sido adotado pelo Supremo Tribunal Federal. A mesma linha argumentativa foi utilizada nos julgamentos da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.055/DF²⁸, da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.688/PB²⁹ e do Recurso Extraordinário nº 240.785/MG³⁰, bem como no julgamento conjunto das Ações Diretas de Inconstitucionalidade sobre direito ao sigilo bancário, cuja análise ocorrerá no item 2.2 do presente estudo.

No primeiro caso, foi submetido ao controle concentrado de constitucionalidade a Medida Provisória n. 449 de 17 de março de 1994, reedição da Medida Provisória n. 427 de 11 de fevereiro de 1994, convertida na Lei n. 8.866/94, que “*dispõe sobre o depositário infiel de valor pertencente à Fazenda Pública e dá outras providências*”³¹. No segundo caso, discutiu-se a incidência da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) sobre o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). No terceiro caso, analisou-se a possibilidade de cobrança conjunta de taxas judiciárias e de custas judiciais sem que configure *bis in idem*. Em todas as situações, percebe-se que o STF tem adotado posicionamento não jurídico acerca do dever “fundamental” de pagar tributos. Embora as menções expressas ao tema cite a doutrina do professor José Casalta Nabais, esse dogma é utilizado como um argumento moral, do qual não se extraem conclusões jurídicas que fundamentam a decisão.

²⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.055/DF**. Requerente: Confederação Nacional da Indústria. Intimado: Presidente da República. Brasília: Supremo Tribunal Federal, [2016]. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1584564>. Acesso em: 12 jan. 2023.

²⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.688/PB**. Requerente: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil – CFOAB. Intimado: Assembleia Legislativa do Estado da Paraíba. Brasília: Supremo Tribunal Federal, [2021]. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5167293>. Acesso em: 12 jan. 2023.

³⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 240.785/MG**. Recorrente: Auto Americano S/A Distribuidor de Peças. Recorrido: União. Brasília: Supremo Tribunal Federal, [2014]. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1736915>. Acesso em: 12 jan. 2023.

³¹ BRASIL. **Lei n. 8.866/94, de 11 de abril de 1994**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8866.htm. Acesso em: 26 dez. 2022.

Essa forma de argumentação se sustenta, sobretudo, por seu embasamento na teoria ética do, por assim dizer, emotivismo, pela qual os enunciados de valor são controlados por uma “intuição intelectual” misteriosa³². Trata-se da expressão de sentimentos sobre determinados objetos, sem se preocupar com a produção de assertivas verdadeiras sobre ele.

Conforme Humberto Ávila, a estratégia argumentativa do emotivismo limita as opções de solução, para determinar desde o início qual dessas opções é a mais adequada:

Não há problema em se empregar linguagem com conotação subjetiva em palestras motivacionais, sermões religiosos, campanhas políticas ou debates parlamentares, por exemplo. Problema há quando se a usa para enganar ou manipular o destinatário, bloqueando-lhe a razão, distorcendo os eventos analisados, privilegiando prematuramente uma dada posição e tornando tão obscura a linguagem a ponto de não poder ser eficientemente criticada.

(...)

Emprega-se a linguagem para limitar as opções de solução quando, frente a um problema de interpretação constitucional, se apresentam apenas duas opções, normalmente dois extremos de um espectro com muitas variações, sem a indicação de outras posições intermediárias que poderiam igualmente resolver a divergência, ainda que de forma diversa³³.

Na prática, o dever “fundamental” de pagar tributos não é utilizado como a *ratio decidendi* nos votos em que aparece, mas como argumento que busca afastar a aplicação de garantias constitucionais por meio do convencimento a partir das emoções. Isso prejudica, contudo, a argumentação jurídica necessária ao enfrentamento de um problema de interpretação constitucional, vez que cria um viés irracional predeterminado que inviabiliza o exame adequado da matéria.

Para Ávila, os argumentos empregados na interpretação jurídica dividem-se, inicialmente, em (i) argumentos institucionais e (ii) argumentos não institucionais. Os argumentos institucionais são aqueles que têm como ponto de referência o ordenamento jurídico, enquanto os argumentos não institucionais estão vinculados ao “apelo ao sentimento de justiça que a própria interpretação eventualmente evoca”³⁴.

³² AYER, Alfred Jules. **Linguagem, verdade e lógica**. Lisboa: Editorial Presença. p. 91.

³³ ÁVILA, Humberto Bergmann. **Constituição, liberdade e interpretação**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2022. p. 75

³⁴ ÁVILA, Humberto Bergmann. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. **Revista da Faculdade de Direito da UFRGS**, Porto Alegre, v. 19, p. 157-180, 2001. p. 161.

Arthur Maria Ferreira Neto aponta que Ávila evoluiu sua própria divisão para incluir objetos de conhecimento jurídico extraídos de elementos não apenas textuais, mas também extratextuais³⁵. Isso porque a atividade interpretativa do direito não poderia estar vinculada apenas à descrição de normas jurídicas válidas nem apenas à identificação de argumentos de natureza institucional³⁶.

Assim, Ferreira Neto propõe a ramificação dos tipos argumentativos em (i) argumentação empírica; (ii) argumentação deontológica e (iii) argumentação a partir de formas de vida. A primeira está vinculada à comprovação do conteúdo empírico de enunciados³⁷. A segunda subdivide-se em material, que diz respeito à “justificação de padrões normativos substanciais que se prestam a direcionar e ordenar da melhor forma disponível uma ação” e em formal, que trata sobre “questões envolvendo a necessidade de respeito a exigências lógicas/estruturais”³⁸. A terceira trata do reconhecimento da força vinculante da visão de mundo compartilhada por uma comunidade³⁹.

No caso, adotando a classificação proposta por Ferreira Neto, pode-se enquadrar a argumentação utilizada pelo STF na defesa do dever “fundamental” de pagar tributos na terceira categorização: “argumentação a partir de formas de vida”. Essa conclusão fica evidente a partir da verificação de que os votos proferidos pelos Ministros adotam estrutura argumentativa afastada de raciocínios normativos e que busca o convencimento a partir das emoções, o que inviabiliza a compreensão adequada do problema de interpretação.

Esse tipo de argumentação, conforme Ferreira Neto, “não busca seu fundamento imediato de justificação no ordenamento jurídico” e a “conclusão por ela alcançada jamais poderá ser perfeitamente demonstrada em termos silogísticos e analíticos”⁴⁰. Por isso, “esse tipo de argumentação deve ser considerado de menor força argumentativa ou como *ultima ratio* em uma discussão jurídica concreta”⁴¹. Ainda assim, o autor aponta que, na prática, esses argumentos aparecem como

³⁵ NETO, Arthur Maria Ferreira. Teoria da argumentação jurídica em Humberto Ávila: uma análise crítica. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 41, p. 488-540, 2019. p. 528.

³⁶ *Ibidem*, p. 529.

³⁷ NETO, *loc. cit.*

³⁸ *Ibidem*, p. 536.

³⁹ *Ibidem*, p. 536/537.

⁴⁰ *Ibidem*, p. 535.

⁴¹ *Ibidem*, p. 536.

veículo definitivo para o convencimento e para a conclusão de muitas decisões⁴².

Os casos ora analisados são bons exemplos da utilização dessa forma de argumentação. O dever “fundamental” de pagar tributos não aparece propriamente como um fundamento, mas como uma razão utilizada no processo de convencimento que prejudica a adequada compreensão do problema de interpretação constitucional posto em debate.

Ocorre que as normas tributárias, enquanto meio de se impor limitações sobre a liberdade dos indivíduos, acabam por restringir o conteúdo de direitos fundamentais. Assim, a necessidade de respeito às regras e aos princípios constitucionais que protegem os contribuintes se mostra ainda mais forte do que nos outros ramos do Direito, de modo que não há espaço para argumentações emotivistas que buscam o convencimento a partir da manipulação da compreensão do destinatário.

No Direito Tributário brasileiro, cujas bases estão quase integralmente no plano constitucional, exige-se maior grau de respeito às garantias e às limitações impostas ao exercício do poder de tributar⁴³. Por isso, a necessidade de sofisticação na argumentação não deve ser uma justificativa para a adoção retórica de *slogans* de conteúdo incerto apelando ao seu potencial impacto persuasivo⁴⁴. O dever “fundamental” de pagar tributos não deve ter espaço na argumentação jurídico-tributária brasileira, porque não existe⁴⁵.

2.2 O caso do sigilo bancário e algumas conclusões parciais

A discussão foi proposta ao STF a partir de quatro Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADI nº 2.390/DF, ADI nº 2.397/DF, ADI nº 2.386/DF e ADI nº 2.859/DF⁴⁶). A primeira foi ajuizada pelo Partido Social Liberal (PSL), a segunda pela Confederação Nacional da Indústria, a terceira pela Confederação Nacional do

⁴² NETO, Arthur Maria Ferreira. Teoria da argumentação jurídica em Humberto Ávila: uma análise crítica. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 41, p. 488-540, 2019. p. 534.

⁴³ LEÃO, Martha Toribio. *O direito fundamental de economizar tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade*. São Paulo: Malheiros Editores, 2018. p. 67.

⁴⁴ FOLLONI, André. Capacidade contributiva e dever fundamental. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 42, p. 484-508, 2019. p. 505.

⁴⁵ *Ibidem*, p. 505.

⁴⁶ STF, *op. cit.*, p. 12/13.

Comércio e a quarta pelo Partido Trabalhista Brasileiro (PTB). As ações tinham como núcleo comum as impugnações a diversas normas que permitiam uma relativização do direito ao sigilo bancário em prol da efetivação da cobrança de tributos e a alegação de violação ao art. 5º, incisos X e XII, da Constituição Federal⁴⁷.

Os casos, de relatoria do Ministro Dias Toffoli, tiveram o julgamento concluído em 24 de fevereiro de 2016 e, na oportunidade, a Suprema Corte decidiu, em relação à ADI n. 2.859/DF pelo conhecimento parcial da ação e, na parte conhecida, pela improcedência, e, em relação às demais ações, pela improcedência total. A parte não conhecida é referente ao Decreto n. 4.545/2002, cuja eficácia normativa foi exaurida pela revogação da lei a que fazia referência. Para o presente estudo, centrar-se-á na discussão de mérito.

O voto do Ministro Dias Toffoli foi estruturado a partir da divisão em capítulos por critério de correlação temática. Destaca-se o capítulo 3, intitulado “CONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 5º E 6º DA LEI COMPLEMENTAR Nº 105/2001 E DOS DECRETOS Nº 3.724/2001 E Nº 4.489/2002”, que se subdivide em dois tópicos: “A) MANUTENÇÃO DAS GARANTIAS FUNDAMENTAIS: DO SIGILO BANCÁRIO AO SIGILO FISCAL” e “B) A CONFLUÊNCIA ENTRE OS DEVERES DO CONTRIBUINTE (O DEVER “FUNDAMENTAL” DE PAGAR TRIBUTOS) E OS DEVERES DO FISCO (O DEVER DE BEM TRIBUTAR E FISCALIZAR)”. Assim, o item “B”, sobre o qual a presente análise dedicar-se-á, destina-se a demonstrar a existência do dever “fundamental” de pagar tributos no Brasil.

O relator inicia afirmando que a solução do caso passa pela compreensão de que, no Brasil, o pagamento de tributos é um dever “fundamental”. Para isso, o Ministro desenvolve argumentação que, para fins de discussão neste trabalho, foi

⁴⁷ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

.....
 X - são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito a indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação;

.....
 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; (Vide Lei nº 9.296, de 1996)

dividida em três tópicos: (i) a transposição da tese do professor José Casalta Nabais para o contexto brasileiro; (ii) a ponderação entre princípios e (iii) os compromissos internacionais assumidos pelo Brasil. Nesse sentido, passa-se a comentar, individualmente, cada argumento.

Em primeiro lugar, menciona-se a obra “O Dever Fundamental de Pagar Impostos”, de José Casalta Nabais, na tentativa de importar a sua tese para o contexto brasileiro. Na sequência, o relator cita os estudos do professor Marciano Buffon que, a partir da tese de Nabais, entende que “não se faz necessário um profundo esforço intelectual para se compreender a importância do dever “fundamental” de pagar tributos, pois sem ele a própria figura do Estado resta quase inviabilizada”⁴⁸. Com o devido respeito, discorda-se do posicionamento adotado pelo jurista brasileiro.

Inicialmente, faz-se necessário esclarecer que a tese do professor José Casalta Nabais foi desenvolvida em seu doutoramento na Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, em 1998. Nesse contexto, com base na Constituição da República Portuguesa, o autor defende a existência do dever “fundamental” de pagar tributos. Ainda assim, Nabais aponta a necessidade de conformidade entre os deveres fundamentais e os princípios constitucionais:

Nem só os direitos fundamentais – entendidos quer como uma matéria ou um domínio constitucional relativamente autónomo face às demais matérias ou domínios constitucionais, quer como uma figura ou categoria jurídico-constitucional própria – nos fornecem o quadro de compreensão dos deveres fundamentais. Efectivamente, este também resulta do restante direito constitucional, mormente dos assim designados princípios constitucionais fundamentais (...) De um lado, os deveres fundamentais estão fortemente condicionados ou limitados pelos princípios constitucionais. Com efeito, aqueles resultam ou podem resultar limitados, desde logo pelo facto de os princípios estruturantes do estado ou do seu ordenamento constitucional se dirigem à conformação dos poderes estaduais entre os quais sobressai, pelo seu lugar destacado e imediatamente relevante face à constituição, o poder legislativo a quem cabe, por via de regra, a concretização das situações de desvantagem específica e diretamente referidas ao bem comum, em que os deveres se materializam.⁴⁹

No capítulo IV, o autor discute os limites constitucionais da tributação e arrola, entre os limites formais, o princípio da legalidade fiscal, o princípio da segurança

⁴⁸ BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 91.

⁴⁹ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. 3. reimpr. Coimbra: Editora Almedina, 2012. p. 130.

jurídica e a proibição do referendo fiscal⁵⁰. Nesse sentido, toda a argumentação é desenvolvida com base na Constituição Portuguesa e no sistema tributário que vige naquele país.

Ainda, Nabais critica o “agigantamento” do Estado Fiscal. O autor defende o enfrentamento do problema atinente à dimensão do Estado, por meio da redefinição de seu papel, para o compatibilizar com a liberdade dos indivíduos⁵¹. Nabais alerta que a exigência tributária não pode avançar a ponto de atacar direitos de conteúdo determinado ou determinável com base em preceitos constitucionais, “sob pena de os mesmos terem um conteúdo ou âmbito sob reserva (ou nos termos) da lei fiscal e não nos termos da constituição”⁵².

Ao tentar importar a tese, a doutrina parece ignorar as especificidades que o Sistema Constitucional Tributário guarda em relação a outros países. No contexto português, em que a Constituição dispõe sobre poucos princípios tributários, Nabais já alertava para a necessidade de observância dos direitos fundamentais. No Brasil, por outro lado, há um sistema tributário que não encontra correspondência em qualquer outro país, o que exige cautela na recepção das doutrinas estrangeiras. É o que pontua Sacha Calmon:

Os países europeus de tradição jurídica romano-germânica, a que pertencemos pela filiação lusa, trazem em suas Constituições alguns princípios tributários, sempre poucos. (...)

O Brasil, ao contrário, inundou a Constituição com princípios e regras atinentes ao Direito Tributário. Somos, indubitavelmente, o país cuja Constituição é a mais extensa e minuciosa em tema de tributação. Este cariz, tão nosso, nos conduz a três importantes conclusões:

Primus – os fundamentos do Direito Tributário brasileiro estão enraizados na Constituição, de onde se projetam sobre as ordens jurídicas parciais da União, dos Estados e dos Municípios;

Secundus – o Direito Tributário posto na Constituição deve, antes de tudo, merecer as primícias dos juristas e dos operadores do Direito, porquanto é o texto fundante da ordem jurídico-tributária;

Tertius – **as doutrinas forâneas devem ser recebidas com cautela, tendo em vista as diversidades constitucionais**⁵³.

(grifado)

⁵⁰ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. 3. reimpr. Coimbra: Editora Almedina, 2012. p. 315.

⁵¹ *Ibidem*, p. 216.

⁵² *Ibidem*, p. 692.

⁵³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. São Paulo: Grupo GEN, 2022. E-book. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530993900/>. Acesso em: 16 jan. 2023. p. 62.

Note-se que o Sistema Tributário Nacional desenhado pela Constituição Federal adotou estrutura normativa que preza pelo formalismo. Conforme observa Roque Carrazza, trata-se de característica vinculada ao surgimento dos Estados de Direito, que começaram a garantir, de modo mais efetivo, os direitos dos contribuintes. Com isso, o poder de tributar passou a sofrer diversas limitações, dentre as quais destaca-se a que exige o seu exercício por meio de lei⁵⁴.

Essa sistemática implica a limitação do âmbito de atuação do intérprete. Ao definir que a instituição de tributo só ocorre por meio de lei em sentido formal, a Constituição estabelece, de um lado, que o Poder Legislativo é quem edita as normas jurídicas gerais e abstratas e, de outro lado, que o Poder Judiciário somente garante a aplicação correta do direito objetivo às situações concretas.

Ocorre que essa limitação da atuação dos juízes tem sido desconsiderada pelo STF para aplicar a ideia de como o sistema deveria ser, sendo que, na verdade, esse âmbito de decisão não foi concedido ao intérprete⁵⁵. O desprendimento ao formalismo e aos significados mínimos dos textos normativos enfraquecem o Estado Democrático de Direito, vez que criam lacunas para a arbitrariedade dos juízes e promovem a imprevisibilidade dos atos estatais.

A Constituição Federal, entretanto, determina um regime de liberdade e de previsibilidade no Direito Tributário. Ao contrário do que ocorre em outros países, em que essa definição fica a cargo da legislação infraconstitucional, no Brasil, a própria Constituição Federal já estabelece qual Ente Federado detém competência sobre cada tributo, qual o fato gerador de cada um deles e quais os limites ao exercício do poder de tributar⁵⁶.

Esse formato adotado pela Constituição Federal gera consequências que devem ser respeitadas. Ao optar por estabelecer quem pode tributar, quem pode ser tributado, quando e de que modo ocorre a tributação, a Constituição privilegia a liberdade e a segurança jurídica. Assim, essas regras criam certa rigidez aplicativa inafastável, ainda que por razões que poderiam ser qualificadas como superiores em

⁵⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013. p. 270.

⁵⁵ LEÃO, Martha Toribio. **O direito fundamental de economizar tributos**: entre legalidade, liberdade e solidariedade. São Paulo: Malheiros Editores, 2018. p. 109.

⁵⁶ *Ibidem*, p. 197.

outros sistemas jurídicos em que não há esse regime constitucional.

Na prática, contudo, o trecho destacado do voto do Relator Ministro Dias Toffoli demonstra um posicionamento do STF desapegado do formalismo. Vê-se uma jurisprudência ligada à linguagem imprecisa, com elevada conotação subjetiva e carga emotiva, carente de definições precisas e de exemplos ilustrativos⁵⁷.

Em segundo lugar, o relator propõe a ponderação entre princípios, de modo que a solidariedade, prevista na CF/88 como objetivo da República Federal do Brasil, seria superior aos outros princípios. A partir da percepção de que a Constituição é generosa na previsão de direitos individuais, sociais, econômicos e culturais, a decisão utiliza a “prevalência” da solidariedade como argumento para a exigência de tributo.

A distinção entre princípios e regras não é unânime na doutrina. Eros Roberto Grau se afasta do que chama de “concepção deôntica” e defende que regra é gênero do qual são espécies os princípios e as regras em sentido estrito⁵⁸. Assim, os princípios seriam identificados por meio de seu alto grau de generalidade e da sua proximidade com os valores⁵⁹.

Por outro lado, Alexy estabelece as diferenças entre princípios e regras com base na aplicação e na colisão⁶⁰. Assim, as regras seriam aplicadas mediante subsunção, enquanto os princípios seriam aplicados mediante ponderação. O autor adota conceito restrito de ponderação, pelo qual se estabelece o balanceamento entre os princípios para a atribuição de peso maior a um deles no caso concreto.

Desse modo, a ponderação levaria à sobreposição de um princípio sobre outro diante de uma situação concreta, podendo, inclusive, afastar totalmente um princípio em razão de outro. Esse posicionamento, que conceitua os princípios como normas derrotáveis em razão de outra norma, tem sido encontrado na doutrina e na jurisprudência de muitos países, inclusive nos casos ora analisados.

Contudo, a ponderação não é elemento definatório dos princípios, mas

⁵⁷ ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria da indeterminação no direito**: entre a indeterminação aparente e a determinação latente. São Paulo: Malheiros Editores, 2022. p. 13.

⁵⁸ GRAU, Eros Roberto. **Por que tenho medo dos juizes**: a interpretação/aplicação do direito e os princípios. 6. ed. 2. tir. São Paulo: Malheiros Editores, 2014. p. 104/105.

⁵⁹ *Ibidem*, p. 105.

⁶⁰ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. 2. ed. 4. tir. São Paulo: Malheiros Editores, 2015. p. 92/93.

contingente⁶¹. Isso porque nem todos os princípios mantêm concorrência horizontal entre si nem são aplicados da mesma forma. Conforme aponta Humberto Ávila, os princípios não exercem todos a mesma função, nem se situam no mesmo nível e sequer têm a mesma eficácia⁶².

Isso significa dizer que os princípios não estão sempre em colisão horizontal uns com os outros e, portanto, não se submetem à ponderação como elemento capaz de restringir e de afastar a sua aplicabilidade. A ponderação apenas é a forma de aplicação de princípios quando houver concorrência horizontal; fora disso, os princípios são fechados à ponderação⁶³.

No caso ora analisado, estabeleceu-se a sobreposição da solidariedade, da capacidade contributiva e da igualdade sobre a legalidade, a liberdade e a segurança jurídica. Ou seja, foi realizada a ponderação entre os princípios, como se concorressem horizontalmente, e a solidariedade, a capacidade contributiva e a igualdade afastaram a aplicabilidade dos outros.

É inequívoco que esses princípios exercem papéis extremamente relevantes no Sistema Tributário Nacional, servindo, inclusive, de justificação dos tributos em geral. Todavia, a CF/88 não atribuiu a mesma função para todos os princípios, de modo que a ponderação esbarra no fato de não haver relação paralela entre eles. A aceitação da utilização desses princípios como fundamento para a cobrança de tributos na busca pelo grau “ótimo” da tributação tem como resultado uma deturpação do Direito, que padece em virtude da tentativa de aumentar a arrecadação.

Além disso, deve-se mencionar a manifesta desarmonia entre o posicionamento adotado no caso com a legalidade tributária, que serve de instrumento para a concretização do princípio da segurança jurídica tanto no que se refere ao conhecimento do Direito quanto à calculabilidade das consequências⁶⁴. A interpretação que vem sendo aplicada considera como finalidade da norma tributária a extração da máxima riqueza possível das pessoas e que a solidariedade só pode ser concretizada a partir da máxima eficácia arrecadatória.

⁶¹ ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos, 20. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2021. p. 153.

⁶² *Ibidem*, p. 153.

⁶³ *Ibidem*, p. 156.

⁶⁴ ÁVILA, Humberto Bergmann. **Legalidade tributária material**: conteúdo, critérios e medida do dever de determinação. São Paulo: Malheiros Editores, 2022. p. 32.

Essa ideia desconsidera a legalidade tributária como instrumento de limitação do poder de tributar, conforme expressamente previsto no art. 150, inciso I, da Constituição Federal. Note-se que não se trata de previsão normativa genérica, como a do art. 5º, inciso II, da Constituição⁶⁵, mas de norma específica que requer lei para exigir ou aumentar tributo⁶⁶.

Luís Schoueri observa que, no caso do art. 5º, inciso II, a interpretação leva à conclusão de que alguém pode ser obrigado a fazer ou a deixar de fazer algo previsto em ato infralegal, desde que respaldado em delegação prevista em lei. Por outro lado, o comando do art. 150, inciso I, determina que a obrigação deve estar prevista na própria lei⁶⁷. Ou seja, a legalidade tributária é ainda mais específica que o princípio da legalidade aplicado como regra geral nos diferentes âmbitos do Direito Brasileiro, demonstrando intenção do constituinte de enfatizar a necessidade de lei para a exigência tributária.

Além do equívoco na aplicação do método da ponderação, vez que os princípios em questão não estão em concorrência horizontal no ordenamento jurídico, há equívoco na escolha do método, dado que a Constituição definiu as competências por meio de regras, e não de princípios. Desse modo, não se trata de sobrepor os princípios que, em tese, favorecem o bem comum, sobre aqueles que, em tese, são individualistas. A Constituição definiu um sistema protetivo e específico, que prevê regras – e não princípios - de legalidade, de irretroatividade e de anterioridade.

Nesse contexto, conforme aponta Humberto Ávila, as regras criam obstáculos para a sua superação bem maiores do que aqueles criados pelos princípios⁶⁸. Isso porque as regras têm a pretensão de solucionar conflitos entre bens e interesses, possuindo caráter *prima facie* forte e superabilidade mais rígida do que os princípios,

⁶⁵ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

.....
II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

⁶⁶ ÁVILA, Humberto Bergmann. **Legalidade tributária material**: conteúdo, critérios e medida do dever de determinação. São Paulo: Malheiros Editores, 2022. p. 23.

⁶⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo; FERREIRA, Diogo Olm; LUZ, Victor Lyra Guimarães. **Legalidade tributária e o Supremo Tribunal Federal**: uma análise sob a ótica do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2021. p. 28.

⁶⁸ ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos, 20. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2021. p. 132.

que têm somente pretensão de complementariedade⁶⁹. Desse modo, para o autor, quando houver conflito real entre uma regra e um princípio de mesmo nível hierárquico, “deverá prevalecer a regra e, não, o princípio, dada a função decisiva que qualifica a primeira”⁷⁰.

Na prática, todavia, o que se verifica é a prevalência de forte movimento de desprezo pela legalidade tributária em prol da arrecadação, que chega a desconsiderar que a mesma Constituição que define a solidariedade e a capacidade contributiva como princípios também estabelece regras específicas que garantem a segurança jurídica. Alguns autores, como Marciano Seabra de Godoi, vinculam a legalidade a uma “postura liberalista” da doutrina de Direito Tributário⁷¹.

A decisão ora analisada se posiciona no mesmo sentido. O Ministro Dias Toffoli aproxima o argumento do dever “fundamental” de pagar tributos ao combate à sonegação fiscal:

Sendo o pagamento de tributos, no Brasil, um dever fundamental, por representar o contributo de cada cidadão para a manutenção e o desenvolvimento de um Estado que promove direitos fundamentais, **é preciso que se adotem mecanismos efetivos de combate à sonegação fiscal.** (grifado)
(...)

A sonegação fiscal gera uma série de consequências danosas para a sociedade.

A sonegação determina drástica redução da receita pública, o que impacta negativamente na prestação de serviços essenciais pelo Estado e, conseqüentemente, na concretização de direitos fundamentais sociais, tais como educação, saúde e assistência e previdência sociais (...).

No estado fiscal, em que os cidadãos estão ligados por um liame de solidariedade, do qual decorre um dever de contribuir financeiramente para o funcionamento do Estado, o cidadão detém o direito de que todos os demais contribuintes paguem o tributo devido, de modo que haja uma distribuição justa dos encargos financeiros.

A sonegação fiscal subverte essa lógica, visto que, embora a arrecadação possa ser menor que a esperada, as necessidades de caixa do governo jamais diminuem, o que redundará em aumento da carga tributária.

O Ministro acerta ao apresentar a sonegação fiscal como responsável pela diminuição na arrecadação e por prejudicar o exercício de funções do Estado.

⁶⁹ ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos, 20. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2021. p. 132.

⁷⁰ *Ibidem*, p. 131/132.

⁷¹ GODÓI, Marciano Seabra de. Crítica à visão liberalista do tributo e do direito tributário. In: GASSEN, Valcir (org.), **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira** – Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. Brasília: Consulex, 2011. p. 195-205.

Contudo, a CF/88 não atribuiu à capacidade contributiva e ao combate à sonegação a função de instituir ou aumentar tributos, mas à lei. Somente aquelas manifestações de capacidade contributiva escolhidas pela Constituição Federal podem ser objeto de cobrança de tributo por meio de lei.

Dessa forma, a ponderação entre princípios no caso concreto esbarra em dois fatores. Primeiro, porque os princípios da solidariedade, da capacidade contributiva e da igualdade não concorrem horizontalmente no ordenamento jurídico com os princípios da legalidade, da liberdade e da segurança jurídica. Segundo, porque a Constituição delimitou um sistema regrado, e, sendo assim, define comandos muito mais inteligíveis do que os comandos de um sistema principiológico, cujo caráter imediato é apenas a realização de determinado estado de coisas⁷².

Em terceiro lugar, o relator menciona os compromissos internacionais assumidos pelo Brasil relativos à transparência de informações para fins tributários. Para o julgador, há certa tendência internacional de compartilhamento de informações financeiras que deve ser seguida pelo Brasil:

O Brasil se comprometeu, perante o G20 e o Fórum Global, a adotar esse padrão a partir de 2018, de modo que não deve o Estado brasileiro prescindir do acesso automático aos dados bancários dos contribuintes por sua administração tributária, sob pena, inclusive, de descumprimento de seus compromissos internacionais.

(...)

Esses movimentos de cooperação internacional para a troca de informações para fins tributários evidenciam que o compartilhamento de informações financeiras dos contribuintes com as administrações tributárias é uma tendência internacional.

Conforme já demonstrado, o Direito Tributário brasileiro é dotado de caráter constitucional que não é encontrado no Direito Comparado. De um lado, pode-se ignorar essa especificidade e clamar pela convergência a um regime tributário de Direito Internacional uniforme; de outro lado, pode-se reconhecer essa especificidade e buscar a compatibilização das normas internacionais com o sistema que rege o Direito Tributário brasileiro⁷³.

A internalização completa das medidas internacionais sem a verificação da

⁷² ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos, 20. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2021. p. 131.

⁷³ LEÃO, Martha Toribio. **O direito fundamental de economizar tributos**: entre legalidade, liberdade e solidariedade. São Paulo: Malheiros Editores, 2018. p. 281.

sua compatibilidade com o Sistema Constitucional Tributário feita pela decisão analisada demonstra maior afinidade do STF com a primeira posição. Contudo, esse entendimento ignora o delineamento constitucional único que há no Direito Tributário Brasileiro e mostra-se incompatível com o ordenamento jurídico pátrio.

Deve-se mencionar que não se está a desvalorizar a relevância das medidas internacionais para a uniformização de soluções acerca de problemáticas que permeiam todas as nações. Conforme pontua Martha Leão, a globalização tem como característica a mobilidade do capital e do trabalho, o que gera a necessidade de adaptação dos países a problemas novos⁷⁴. Todavia, o Brasil deve participar dessa uniformização nos limites da Constituição Federal, e não de forma indiscriminada.

A temática do sigilo bancário é preocupação recorrente no âmbito internacional. O relator menciona o fato de o Brasil ser membro do Fórum Global sobre Transparência e Intercâmbio de Informações para Fins Tributários (*Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*), mas a atuação internacional sobre a temática do sigilo bancário não se limita a esse ato. Em 2013, a OCDE apresentou o Plano de Ações do BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting Action Plan*), do qual se destaca, para fins deste estudo, a Ação 12, que busca ampliar o acesso da Administração Pública às informações dos contribuintes.

No art. 5º, inciso XII, a Constituição Federal estabelece a inviolabilidade do sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses previstas e lei para fins de investigação criminal ou instrução processual penal⁷⁵. Note-se que a Constituição é clara ao incluir o sigilo no art. 5º, parte do Capítulo I (“Dos Direitos e Deveres individuais e Coletivos), que integra o Título II (“Dos Direitos e Garantias Fundamentais”).

⁷⁴ LEÃO, Martha Toribio. **O direito fundamental de economizar tributos**: entre legalidade, liberdade e solidariedade. São Paulo: Malheiros Editores, 2018. p. 282.

⁷⁵ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

.....
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; (Vide Lei nº 9.296, de 1996)

Esse dispositivo estabelece uma regra que, de um lado, define o direito fundamental ao sigilo dos dados e que, de outro lado, dispõe especificamente as únicas exceções que a regra comporta. Ou seja, não há qualquer dúvida sobre a existência de uma regra constitucional que protege o sigilo dos dados e que, além disso, define expressamente como e quando essa regra poderá ser flexibilizada.

O STF, ao estabelecer a quebra do sigilo dos dados em hipótese diversa das exceções previstas no art. 5º, inciso XII, da Constituição Federal, falha no exercício de sua competência de protetor da Constituição, porque viola diretamente a regra reconstruída a partir do referido dispositivo. Ainda que haja espaço para críticas doutrinárias acerca da escolha do constituinte, é fato que a Constituição impôs uma regra, livre de indeterminação linguística efetiva, com limite rígido à quebra do sigilo.

Dessa forma, embora se reconheça a importância de ações internacionais que visem à uniformização de soluções para problemas tributários que se repetem em diversos países, essa internalização deve ocorrer dentro dos parâmetros estabelecidos pela CF/88. O destaque feito pelo relator, de que todos os países do G20 aderiram ao Fórum Global, não torna desnecessário o respeito às determinações constitucionais, especialmente quando considerada a especificidade que circunda o Direito Tributário brasileiro.

Verifica-se, no caso, que o Supremo tem utilizado teorias do Direito Tributário Internacional como argumento em decisões, ainda que isso implique violação direta à Constituição Federal. Com isso, o STF insere as orientações internacionais, que sequer têm força do ponto de vista normativo, em um nível hierárquico supraconstitucional.

Com as considerações anteriores buscou-se identificar os principais equívocos da decisão que julgou as ADIs nº 2390/DF, nº 2397/DF, nº 2386/DF e nº 2.859/DF, bem como verificar a compatibilidade do posicionamento adotado pelo STF com a CF/88. Nesse sentido, destacam-se quatro conclusões extraídas a partir da análise das decisões.

Em primeiro lugar, verificou-se a tentativa de importação da tese do professor José Casalta Nabais que, de um lado, foi parcial, e que, de outro lado, foi feita sem a devida análise de compatibilidade com o ordenamento jurídico brasileiro. Foi parcial porque a decisão destaca apenas a parte da tese em que se sustenta a existência

do dever “fundamental” de pagar impostos a partir da necessidade de suprimento dos custos de um Estado Fiscal, mas ignora o alerta feito por Nabais acerca do agigantamento desse Estado Fiscal. Foi sem a devida análise de compatibilidade com o ordenamento jurídico brasileiro porque o relator deixou de considerar as especificidades brasileiras que impõem a vinculação do Direito Tributário com a Constituição Federal.

Em segundo lugar, constatou-se a impossibilidade da ponderação entre princípios proposta pelo relator. Isso porque nem todos os princípios exercem a mesma função nem se situam no mesmo nível e tampouco têm a mesma eficácia. Além disso, porque a Constituição Federal estabeleceu as normas de competência por meio de regras, que surgem exatamente para afastar a controvérsia e a incerteza. Assim, a sobreposição de princípios proposta pela decisão é inviável, porque os princípios em questão não concorrem horizontalmente e porque se trata de um sistema regrado, e não principiológico.

Em terceiro lugar, o estudo verificou a tendência da decisão de internalizar movimentações internacionais de forma incontrolada, sem a análise da compatibilidade com o ordenamento jurídico brasileiro. Os parâmetros e diretrizes internacionais foram expostos na decisão como se tivessem caráter supraconstitucional, sendo que sequer têm força legal.

Em quarto lugar, o trabalho apurou que o STF tem se afastado do cumprimento de sua função de guarda da Constituição. Enquanto, de um lado, a CF/88 assegura a proteção dos direitos dos contribuintes de modo inexistente em outros ordenamentos jurídicos, de outro lado, observa-se a tentativa irrestrita de aumento da arrecadação promovida por quem deve proteger a Constituição. Em vez de cumprir à risca o que determina a Constituição, o STF tem utilizado o dever “fundamental” de pagar tributos como argumento moral que implica conclusões não jurídicas, afastadas do significado mínimo do texto constitucional, e que violam o conteúdo de direitos fundamentais dos contribuintes.

Essa falha na proteção dos direitos fundamentais dos contribuintes pode ser examinada com enfoque em diversas perspectivas. A análise proposta no próximo capítulo será centrada precipuamente na demonstração da incompatibilidade do dever “fundamental” de pagar tributos frente à segurança jurídica na forma estabelecida pela Constituição Federal.

3 A INCOMPATIBILIDADE DO DEVER “FUNDAMENTAL” DE PAGAR TRIBUTOS COM A CF/88 E COM A SEGURANÇA JURÍDICA

A segunda parte do presente trabalho se dedicará a analisar a conformidade do dever “fundamental” de pagar tributos com a segurança jurídica nos moldes estabelecidos pela CF/88. Para isso, em primeiro lugar será discutido o delineamento dado à segurança jurídica pelo Sistema Constitucional Tributário, bem como a definição de “deveres fundamentais”. Em segundo lugar demonstrar-se-á o caráter “legal” do dever de pagar tributos frente à segurança jurídica definida pela Constituição Federal.

3.1 O Sistema Constitucional Tributário e os deveres fundamentais

Inicialmente, é preciso fazer breves considerações acerca da disciplina constitucional destinada ao Direito Tributário. O Capítulo I do Título VI da Constituição Federal (art. 145 a art. 162) dedica-se à definição do “Sistema Tributário Nacional”, no qual há um conjunto de normas relacionadas à matéria tributária. Essa constatação poderia conduzir à equivocada ideia de que a regulação do Direito Tributário em plano constitucional se esgota nos artigos integrantes desse capítulo.

Entretanto, as garantias do contribuinte não foram dispostas de forma exaustiva nesse capítulo, vez que a Constituição Federal instituiu expressamente, no art. 150, a abertura do sistema tributário⁷⁶. Desse modo, a regulação constitucional do Direito Tributário não se limita ao que está disposto entre o art. 145 e o art. 162; a matéria também sofre influência dos princípios fundamentais e dos direitos fundamentais previstos de forma esparsa na Constituição Federal, explícita ou implicitamente.

A combinação das normas integrantes do Sistema Tributário Nacional com o restante do texto constitucional que afeta o Direito Tributário estrutura o Sistema Constitucional Tributário como um “todo”⁷⁷. É exatamente por isso que o art. 150 da Constituição Federal estabelece as limitações do poder de tributar “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte”: na verdade, as limitações encontram-

⁷⁶ MENKE, Cassiano. **Irretroatividade tributária material**: definição, conteúdo e eficácia. São Paulo: Malheiros Editores, 2015. p. 139.

⁷⁷ *Ibidem*, p. 138.

se ao longo de todo o texto constitucional.

Feitas essas observações iniciais, é possível verificar que a segurança jurídica, indiscutivelmente, é privilegiada pela CF/88. Isso pode ser facilmente constatado já na leitura do preâmbulo, que institui um “Estado Democrático” (do qual já se pode extrair a ideia de segurança jurídica) voltado a “assegurar” o exercício dos direitos sociais e individuais e a estabelecer uma sociedade “fundada na harmonia social” e que promova a ordem interna e internacional⁷⁸.

Nesse contexto, trata-se de decisão da Constituição, que cria para o Estado o compromisso de promover a segurança em favor de todos. Isso exige do Estado, de um lado, uma atuação positiva, para proteger os direitos dos indivíduos de quaisquer ameaças e, de outro lado, uma atuação negativa, para que se abstenha de adotar medidas que violem garantias dos cidadãos.

Conforme a doutrina de Humberto Ávila, à qual se filia a Ministra Regina Helena Costa⁷⁹, a segurança jurídica é norma jurídica da espécie norma-princípio, porque determina a proteção de um ideal de coisas cuja realização depende de comportamentos⁸⁰. Assim, para o autor, a segurança jurídica, de acordo com a Constituição Federal, denota um estado de cognoscibilidade, de confiabilidade e de calculabilidade⁸¹.

Em primeiro lugar, denota um estado de cognoscibilidade porque, embora não haja significados prontos do texto normativo, a linguagem tem núcleos de significação⁸². As regras reconstruídas contêm conceitos que, em alguma medida, são indeterminados; contudo, geralmente, essa indeterminação não tem intensidade e extensão suficientes para comprometer a compreensão do que foi comunicado⁸³. Assim, em vez de se tentar encontrar um único sentido normativo prévio, deve-se

⁷⁸ “Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL.”

⁷⁹ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 72.

⁸⁰ ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria da segurança jurídica**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014. p. 263.

⁸¹ *Ibidem*, p. 264.

⁸² ÁVILA, *loc. cit.*

⁸³ ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria da indeterminação no direito**: entre a indeterminação aparente e a determinação latente. São Paulo: Malheiros Editores, 2022. p. 145.

compreender as alternativas interpretativas e os critérios indispensáveis exigidos pelo texto normativo, porque não existem soluções previamente estruturadas para os problemas jurídicos⁸⁴.

Em segundo lugar, denota um estado de confiabilidade, porque promove a estabilidade das coisas. Para Ávila, os direitos de propriedade e de liberdade pressupõem o mínimo de permanência das regras para que os indivíduos possam planejar livremente a sua vida⁸⁵. Desse modo, embora haja a possibilidade de mudança legislativa, o que é necessário especialmente por questões de alteração dos padrões morais da sociedade, o Estado deve atentar-se para que essas discontinuidades normativas não ataquem a confiabilidade do cidadão no Direito.

Em terceiro lugar, denota um estado de calculabilidade, porque garante o mínimo de expectativa acerca das consequências de cada ação. Não se deve falar em previsibilidade (absoluta), porque não se pode pensar na possibilidade de antecipação total do conteúdo das normas jurídicas e da atuação estatal final. Ainda assim, os direitos fundamentais só serão respeitados se as inovações legislativas não forem inadequadas e desleais⁸⁶.

Nesse sentido, verifica-se que a segurança jurídica, na forma estabelecida pela Constituição Federal, tem caráter instrumental. Isso porque, por meio dela, o contribuinte vê seus direitos fundamentais garantidos e tem a possibilidade de planejar seus atos a partir do conhecimento prévio – ainda que não absoluto – das consequências de suas ações.

Especificamente no âmbito tributário, vê-se a concretização do compromisso estatal com a segurança jurídica no estabelecimento do Sistema Tributário Nacional no Capítulo I do Título VI, da Constituição Federal, para distribuir competências, distinguir as espécies de tributos, reconhecer direitos fundamentais e regular a criação e a modificação da legislação tributária. Ainda que a regulação da matéria tributária não se esgote nesse capítulo, a criação de um “sistema” é clara manifestação do apreço do constituinte brasileiro pela segurança jurídica, na medida em que veda interpretações contrárias ao conjunto normativo. O Sistema Tributário

⁸⁴ GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do Direito**. 4. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006. p. 36.

⁸⁵ ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria da segurança jurídica**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014. p. 265.

⁸⁶ *Ibidem*, p. 266.

Nacional define variadas normas reguladoras do Direito Tributário que, enquanto integrantes da Constituição, de um lado, têm prevalência hierárquica sobre os demais atos normativos e, de outro lado, exigem procedimento mais dificultoso para a sua alteração. Isso significa dizer que o constituinte quis instituir a segurança jurídica em sua força máxima nas relações tributárias.

Os estados da segurança jurídica explicados por Humberto Ávila podem ser verificados no Sistema Tributário Nacional. Em primeiro lugar, verifica-se o estado de cognoscibilidade, porque o sistema é minucioso a ponto de possibilitar que o contribuinte compreenda minimamente os conceitos normativos aos quais está submetido. Em segundo lugar, denota-se o estado de confiabilidade porque, ao incorporar as regras de competência ao texto constitucional, busca tornar mais difícil a sua mudança e viabilizar a permanência daquele estado normativo. Em terceiro lugar, cumpre-se o estado de calculabilidade, porque permite a antecipação parcial das consequências dos atos.

Em outras palavras, a CF/88 fez a escolha de privilegiar a segurança jurídica no âmbito tributário. Não bastava a segurança jurídica geral: a Constituição definiu regras específicas de legalidade, de irretroatividade e de anterioridade, além da reserva à lei complementar da competência para estabelecer normas gerais⁸⁷.

Por outro lado, a grande maioria dos países limitam-se a enunciar, em suas constituições, as competências tributárias. A Constituição da Áustria (*Österreichische Bundesverfassung*) menciona que a definição das competências ficará a cargo de lei constitucional federal especial⁸⁸. A Constituição do Uruguai (*Constitución de La República Oriental del Uruguay*), por sua vez, restringe-se a indicar que os tributos serão criados por decreto⁸⁹.

⁸⁷ LEÃO, Martha Toribio. **O direito fundamental de economizar tributos**: entre legalidade, liberdade e solidariedade. São Paulo: Malheiros Editores, 2018. p. 114.

⁸⁸ Tradução livre: “Art. 13 [Tributação] – As competências tributárias da Federação e dos Estados serão prescritas em uma lei constitucional federal especial”. No original: “Artikel 13. (1) Die Zuständigkeiten des Bundes und der Länder auf dem Gebiet des Abgabewesens werden durch ein eigenes Bundesverfassungsgesetz („Finanz-Verfassungsgesetz“) geregelt”

⁸⁹ Tradução livre: “Art. 299. Os decretos dos Governos Departamentais criando ou modificando impostos não serão obrigatórios senão depois de decorridos dez dias de sua publicação no ‘Diário Oficial’ e serão inseridos no Registro nacional de Leis e Decretos em uma seção especial. Deverão ser publicados, ademais, pelo menos em um dos periódicos do departamento”. No original: “Artículo 299: Los decretos de los Gobiernos Departamentales creando o modificando impuestos, no serán obligatorios, sino después de diez días de publicados en el Diario Oficial y se insertarán en el Registro Nacional de Leyes y Decretos en una sección especial. Deberán publicarse, además, por lo menos, en dos periódicos del departamento”.

No Estado Democrático de Direito, a reconstrução de determinado “dever fundamental” a partir de um texto normativo exige a conformidade desse dever com os critérios verificados a partir de uma leitura integrada do plano constitucional. No Brasil, em que se optou por uma constituição com sentido garantista, que privilegia a segurança jurídica, torna-se especialmente necessária a verificação minuciosa da possibilidade de inserção desse “dever” no ordenamento jurídico brasileiro. Isto é, o “dever” tributário em questão deve estar em conformidade com o Sistema Constitucional Tributário.

Conforme leciona MacDonald, a imposição de certo dever pelo ordenamento jurídico deve ser de algum modo justificado, sob pena de ser percebido pelo destinatário como mero exercício de força⁹⁰. Por isso, deve-se rejeitar o condicionamento moral irrestrito dos deveres jurídicos, uma vez que “aquilo que é moralmente correto fazer ou se abster de fazer em cada situação particular é, muito frequentemente, matéria de grande controvérsia”⁹¹.

Não é possível, portanto, a reconstrução do dever “fundamental” de pagar tributos a partir do texto constitucional vigente. A imposição de um dever geral não deve estar vinculada a aspectos de caráter moral ou emocional, mas ao próprio texto normativo, como exigência do princípio do Estado Democrático de Direito. No máximo, o que se pode reconstruir a partir da Constituição é um dever de pagar os tributos instituídos de acordo com a legislação em vigor, tema que será abordado no item 3.2 deste estudo.

É condição essencial do Estado Democrático de Direito o estabelecimento de uma ordem jurídica conhecida, compreendida, estável, não contraditória, igualitária, prospectiva e efetiva⁹². Ao se impor um dever jurídico de conteúdo inespecífico, trata-se os indivíduos como objetos incapazes de autonomamente planejar suas vidas, vez que se cria consequências que não poderiam ter sido razoavelmente previstas.

Nesse sentido, possibilitar a alegação desenfreada da existência de deveres que sequer encontram fundamento na Constituição seria um duro golpe à segurança

⁹⁰ MACDONALD, Paulo Baptista Caruso. **Direito e equidade**: os requisitos para a legitimidade da imposição de deveres jurídicos. Tese (Doutorado em Filosofia) – Faculdade de Filosofia, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2013. p. 15.

⁹¹ *Ibidem*, p. 15/16.

⁹² ÁVILA, Humberto Bergmann. **Constituição, liberdade e interpretação**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2022. p. 21.

jurídica instituída no Sistema Constitucional Tributário e ao próprio Estado Democrático de Direito. Conforme observa Tôrres, o atendimento à segurança jurídica exige a submissão exclusiva, tanto do contribuinte, quanto do Estado, às regras e aos princípios constitucionais:

A segurança jurídica do Sistema Tributário depende de uma submissão exclusiva à Constituição e não de qualquer poder externo ou estranho à Constituição. (...)

No garantismo do Estado Democrático de Direito nenhum contribuinte encontra-se em estado permanente de sujeição. Mesmo nos casos dos deveres formais, obrigações acessórias e outras exigências distintas da cobrança do tributo (declarações, juros de mora etc.), somente quando estabelecidos em lei específica e segundo prévia designação da hipótese de sua aplicação. Nenhuma obrigação tributária sem fato jurídico tributário que a defina previamente. Esta é a conquista da legalidade do Estado de Direito, reforçado pela constitucionalização de outros tantos princípios, com o dever de efetividade e autoaplicabilidade de todos aqueles que de algum modo concorrem para a proteção do contribuinte. Em vista disso, as autoridades somente podem exigir cumprimento de deveres tributários no limite da autorização legal. E o sujeito chamado ao cumprimento de qualquer obrigação ou dever de natureza tributária tem em seu favor o direito de somente se submeter ao quanto estiver previsto em lei⁹³.

Com isso, busca-se criar um ambiente favorável de previsibilidade, no qual as pessoas sabem, “de antemão, o que devem ou o que podem fazer, tendo em vista as ulteriores consequências imputáveis a seus atos”⁹⁴. Não há como se pensar em espaço de liberdade individual e de possibilidade de planejamento em um Estado que impõe deveres infundados aos contribuintes.

A Constituição Federal, ao privilegiar a segurança jurídica, demonstra-se atenta à importância desse princípio para o Estado Democrático de Direito. Ainda que não haja um dispositivo expresso com relação à segurança jurídica, há numerosas disposições que permitem a reconstrução do princípio, como o art. 2º, *caput*, que estabelece a divisão de poderes⁹⁵, e a garantia do art. 5º, inciso XXXVI⁹⁶.

⁹³ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**. Ed. 2019. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019. E-book. Disponível em: <https://proview.thomsonreuters.com/title.html?redirect=true&titleKey=rt%2Fmonografias%2F202435399%2Fv3.6&titleStage=F&titleAcct=ia744d779000015830600eb40975c341#sl=0&eid=39af1413fae29c6f311a3ea82a3c30e8&eat=%5Bereid%3D%2239af1413fae29c6f311a3ea82a3c30e8%22%5D&pg=1&psl=p&nvgS=false>. Acesso em: 21 jan. 2023. RB – 6.4.

⁹⁴ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 32. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015. p. 128.

⁹⁵ Art. 2º São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.

⁹⁶ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

Inclusive, para Humberto Ávila, a Constituição Federal tem “valiosa função orientadora para o exercício do poder previsto nas regras de competência”⁹⁷. Considerando a extensão e a diversidade do país, deve-se presumir que nem todos os contribuintes e nem todas as autoridades apresentam “razoáveis condições de conhecer, de antemão e com clareza, normas que só a complexa implicação lógica é capaz de desvelar”⁹⁸. Essa escolha da Constituição de pormenorizar conceitos tem como consequência a instituição de um sistema que valoriza a segurança jurídica.

Deve-se mencionar, entretanto, que a manifestação da segurança jurídica ocorre de formas diferentes, a depender do ramo do direito que se está a lidar. Conforme Martha Leão, “isso explica a existência de funções específicas para a segurança jurídica em cada âmbito do Direito”, de modo que há uma “exigência em maior grau naqueles em que se lida diretamente com a restrição dos direitos de liberdade”, como é o caso do Direito Tributário⁹⁹.

Assim, além de apreciar a segurança jurídica de maneira geral, no Direito Tributário, a CF/88 assegura a proteção desse princípio de modo ainda mais acentuado. O fato de a Constituição dispor quase que integralmente sobre a disciplina do Direito Tributário implica que o legislador infraconstitucional, responsável pela instituição de tributos, somente poderá atuar dentro da moldura constitucionalmente traçada para esse fim, o que representa limitação à eleição das manifestações tributáveis¹⁰⁰.

Essa preocupação da Constituição em dispor extensamente sobre a matéria decorre do fato de que as normas tributárias promovem a restrição ao conteúdo dos direitos fundamentais, sobre os quais a segurança jurídica se alicerça. Assim, é por meio do princípio da segurança jurídica que se garante um estado ideal de respeitabilidade do ser humano, protegido do engano, da frustração, da surpresa e

.....
XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;

⁹⁷ ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria da segurança jurídica**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014. p. 326.

⁹⁸ *Ibidem*, p. 326.

⁹⁹ LEÃO, Martha Toribio. **O direito fundamental de economizar tributos**: entre legalidade, liberdade e solidariedade. São Paulo: Malheiros Editores, 2018. p. 96.

¹⁰⁰ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2021. E-book. Disponível em: [https://app.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786553623309/epubcfi/6/48\[%3Bvnd.vst.idref%3Dmiolo20.xhtml\]/4/2/2/6/1:34\[%20Tr%2Cibu\]](https://app.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786553623309/epubcfi/6/48[%3Bvnd.vst.idref%3Dmiolo20.xhtml]/4/2/2/6/1:34[%20Tr%2Cibu]). Acesso em: 27 jan. 2023. p. 71.

da arbitrariedade¹⁰¹.

Deve-se mencionar que a ideia de que há uma ênfase no princípio da segurança jurídica no Direito Tributário não decorre somente de construção doutrinária ou jurisprudencial; a própria Constituição evidencia o relevo desse princípio na disciplina. A título exemplificativo, as regras de anterioridade, reconstruídas a partir do art. 150, inciso III, alíneas “b” e “c”, demonstram a função instrumental de viabilizar a liberdade dos contribuintes conferida ao princípio da segurança jurídica pela Constituição¹⁰².

Assim, o Sistema Constitucional Tributário conferiu à segurança jurídica o mais alto grau de prioridade em matéria tributária. Não se trata, portanto, de discussão doutrinária na qual seria possível sustentar que a CF/88 moldou um sistema que menospreza a segurança jurídica; o texto constitucional é claro sobre sua opção. À vista disso, não há razões para ignorar esse direcionamento tão efetivo e transparente dado pelo Sistema Constitucional Tributário quanto à função da segurança jurídica nas relações tributárias. Do mesmo modo que não se discute que a regra reconstruída do texto do art. 2º define que a República Federativa do Brasil adota o sistema da tripartição dos poderes¹⁰³, não se pode negar que a Constituição confere especial relevância à segurança jurídica, que se acentua ainda mais em matéria tributária.

O fato de não haver menção expressa à segurança jurídica não serve de argumento para sustentar seu enfraquecimento nesse sistema que dá evidentes sinais de sua função. Conforme leciona Humberto Ávila, no Direito, por vezes, é necessária a absorção do contexto para a reconstrução do significado de um texto normativo:

¹⁰¹ ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria da segurança jurídica**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014. p. 308.

¹⁰² Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

.....
 III - cobrar tributos:

.....
 b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

¹⁰³ Art. 2º São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.

A indeterminação de implicitude ou subdeterminação/subespecificação semântica tem alcance limitado no âmbito do Direito, já que o processo linguístico de expansão, enriquecimento ou reforço semântico, especialmente decorrente do contraste entre o significado de palavras pertencentes ao mesmo domínio semântico, normalmente determina o significado, em vez do oposto. Mesmo assim, demanda do intérprete recursos discursivos sofisticados, já que o que está implícito, por definição, precisa ser explicitado, o que somente sucede se o intérprete for sensível o suficiente para perceber que, embora os termos constantes do enunciado tenham sido isoladamente empregados de maneira literal, o enunciado, no seu conjunto, não o foi.¹⁰⁴

Esse apreço pelo princípio da segurança jurídica pode ser considerado um acerto do constituinte. A certeza quanto à aplicabilidade do Direito é elemento fundamental do Estado Democrático de Direito, de modo que a sua observância promove a transparência da atuação estatal, guiada por normas preestabelecidas, que asseguram a capacidade dos cidadãos de planejar a sua própria vida.

A relevância da segurança jurídica ganha ainda maior proporção quando colocada ao lado do desenvolvimento de uma sociedade que se torna cada vez mais global e despida de barreiras geográficas. Conforme observa Guilherme Santos, no mundo globalizado, os investidores buscam ambientes seguros, especialmente nas esferas econômica e jurídica, nos quais possam obter resultados sem sobressaltos¹⁰⁵.

Alguns juristas, como Celso Antônio Bandeira de Mello, colocam a segurança jurídica como componente “da essência do próprio Direito, notadamente de um Estado Democrático de Direito, de tal sorte que faz parte do sistema constitucional como um todo”¹⁰⁶. Não há como se pensar em uma sociedade livre, justa e igualitária sem o mínimo de previsibilidade que permita aos cidadãos planejar as suas vidas.

Todavia, o que se verifica na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é o desprezo pela promoção da segurança jurídica, e decisões que visam a aumentar a arrecadação tributária por meio da capacidade contributiva, ainda que não tenha ocorrido necessariamente uma manifestação definida em lei como tributável.

¹⁰⁴ ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria da indeterminação no direito**: entre a indeterminação aparente e a determinação latente. São Paulo: Malheiros Editores, 2022. p. 140.

¹⁰⁵ SANTOS, Guilherme Ribas da Silva. **Segurança jurídica em matéria tributária**. Brasília: Almedina, 2022. p. 26.

¹⁰⁶ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 32. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015. p. 127.

Embora a Constituição Federal tenha assegurado mecanismos de proteção dos direitos e das garantias dos contribuintes, dentre os quais destaca-se a segurança jurídica, as decisões se afastam do formalismo exigido pelo Direito Tributário.

Nesse contexto, é importante mencionar a distinção entre elisão fiscal, na qual o contribuinte atua dentro de seu espaço de liberdade, e evasão fiscal, na qual o contribuinte age de modo ilícito. Essa diferenciação foi exposta pelo próprio STF, na ADI n. 2.446/DF, em que a Relatora Ministra Cármen Lúcia apontou equívoco técnico na exposição de motivos do Projeto de Lei Complementar n. 77/1999, que indicava a necessidade da inclusão de dispositivo para “desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com finalidade de elisão”¹⁰⁷:

De se anotar que elisão fiscal difere da evasão fiscal. Enquanto na primeira há **diminuição lícita dos valores tributários** devidos pois o contribuinte evita relação jurídica que faria nascer obrigação tributária, na segunda, o contribuinte atua de forma a ocultar fato gerador materializado para omitir-se ao pagamento da obrigação tributária devida.

A despeito dos alegados motivos que resultaram na inclusão do parágrafo único ao art. 116 do CTN, a denominação “norma antielisão” é de ser tida como inapropriada, cuidando o dispositivo de questão de norma de combate à evasão fiscal.¹⁰⁸
(grifado)

A elisão fiscal, portanto, é uma prática de planejamento tributário lícita, que permite aos contribuintes que operem pelo caminho menos tributado (*free choice of the least taxed path*)¹⁰⁹. Não se trata, portanto, de um meio de sonegação de impostos ou de obtenção de vantagem ilícita; o contribuinte apenas deixa de integrar relações jurídicas que fariam incidir uma tributação menos vantajosa.

Para Cassiano Menke, inexistente, na legislação tributária como um todo, enunciado normativo que permita ao Fisco desconsiderar atos e negócios com os quais o particular, por via legítima e de forma coerente com a ordem jurídica, buscou

¹⁰⁷ “A inclusão do parágrafo único ao art. 116 faz-se necessária para estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, norma que permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com finalidade de elisão, constituindo-se, dessa forma, em instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito.”

¹⁰⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.446/DF. Requerente: Confederação Nacional do Comércio – CNC. Intimado: Presidente da República. Brasília: Supremo Tribunal Federal, [2022]. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1930159>. Acesso em: 06 fev. 2023.

¹⁰⁹ Cf. GÉRARD, Marcel; GILLARD, Marie-France. Taxation, financial intermodality and the least taxed path for circulating income within a multinational enterprise. **Annales d’Economie et de Statistiques**, v. 75/76, 2004.

economia fiscal¹¹⁰. Isto é, o Estado deve atuar de modo a exigir somente os tributos instituídos regularmente nos casos em que verificar a existência de manifestações tributáveis de acordo com a lei.

Dessa forma, conforme desenvolvido ao longo deste subcapítulo, percebe-se que a CF/88 dá claros indícios de apreço pelo princípio da segurança jurídica. Diferentemente de outros países, no Brasil, o Direito Tributário se estabelece majoritariamente na Constituição e se estende para além do capítulo denominado Sistema Tributário Nacional. Com isso, constata-se a existência do Sistema Constitucional Tributário, que abrange todas as normas constitucionais que afetam as questões de ordem tributária de alguma forma.

Ao mesmo tempo, vê-se que o país vive verdadeiro estado de insegurança jurídica notório que não precisa sequer ser demonstrado¹¹¹. Em que pese a Constituição tenha conferido à segurança jurídica o mais alto grau de prioridade em matéria tributária, o Supremo Tribunal Federal tem adotado posicionamentos que violam esse princípio e, por consequência, os direitos fundamentais dos contribuintes.

Assim, analisada a forma pela qual o princípio da segurança jurídica é tratado pela Constituição Federal, bem como a especificidade que exige o Direito Tributário, passa-se a discutir os argumentos trazidos por juristas que defendem a persistência do dever “fundamental” de pagar tributos no Brasil. Após, demonstrar-se-á a incompatibilidade desse dever com a segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário.

3.2 O caráter “legal” do dever de pagar tributos

Grande parte da doutrina brasileira defende a compatibilidade do dever “fundamental” de pagar tributos com a CF/88. Ainda que, conforme visto, a Constituição tenha estabelecido um sistema de previsibilidade, prevalece o entendimento de que se pode reconstruir esse dever a partir dos princípios da

¹¹⁰ MENKE, Cassiano. **‘Propósito negocial’ e o planejamento tributário**: análise da mistificação à inconstitucionalidade. JOTA, 2020. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/proposito-negocial-e-o-planejamento-tributario-11072020>. Acesso em: 25 jan. 2023.

¹¹¹ ÁVILA, Humberto Bergmann. Segurança jurídica – uma teoria estrutural. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; BIANCO, João Francisco (coord.). **Estudos de direito tributário em homenagem ao Prof. Gerd Willi Rothmann**. p. 639-645. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2016. p. 639.

capacidade contributiva, da solidariedade e da igualdade.

Nesse sentido, o presente subcapítulo analisará a doutrina defensora da compatibilidade do dever “fundamental” de pagar tributos no Brasil, bem como os principais argumentos levantados por quem tem esse entendimento. Por fim, dedicar-se-á à demonstração do caráter legal desse dever diante do sistema de previsibilidade assegurado pela CF/88.

A doutrina reconstrói o dever “fundamental” de pagar tributos a partir da Constituição Federal, especialmente com base na capacidade contributiva, na solidariedade e na igualdade. Marciano Buffon, por exemplo, ao constatar que a CF/88 instituiu um Estado Democrático de Direito condicionado à busca da igualdade substancial, conclui que os direitos fundamentais de liberdade e a economia de mercado capitalista promovem desigualdades materiais:

Afirmar que o contemporâneo formato do Estado não prescinde da arrecadação de tributos, significa reconhecer que um dos principais deveres inerentes à cidadania consiste em pagar tributos, uma vez que, com isso, o Estado assegura os recursos necessários para garantir a realização de programas e políticas direcionadas à obtenção do denominado bem comum – razão da própria existência do Estado.

Além do mais, no âmbito deste modelo de Estado, a tributação adquire nítida função redistributiva, à medida que se fundamenta na solidariedade e na capacidade contributiva. As funções de criar e cobrar tributos estão relacionadas com o Estado Social, no seio do qual, os direitos fundamentais de liberdade e de economia de mercado capitalista possibilitam e provocam desigualdades materiais¹¹².

A partir da perspectiva do Direito Comparado, o mesmo autor sustenta que a capacidade contributiva exige que o dever “fundamental” de pagar tributos seja absorvido pelos que estão no topo da pirâmide social e econômica¹¹³. Ou seja, para o jurista, aqueles que têm uma capacidade financeira maior devem, e exclusivamente por conta disso, estender a sua participação nos custos do Estado.

Na mesma linha, Felipe Barcarollo coloca o dever “fundamental” de pagar tributos como condição de implementação ou efetivação das políticas públicas decorrentes da Constituição Federal¹¹⁴. Para o autor, passa-se por um momento de

¹¹² BUFFON, Marciano. **Tributação, desigualdade e mudanças climáticas**: como o capitalismo evitará seu colapso. Curitiba: Editora Brazil Publishing, 2019. p. 229.

¹¹³ BUFFON, Marciano. **Tributação no Brasil do Século XXI**: uma abordagem hermeneuticamente crítica. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p. 162.

¹¹⁴ BARCAROLLO, Felipe. O dever fundamental de pagar impostos como condição de possibilidade para a implementação de políticas públicas. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e**

exacerbação dos direitos fundamentais, mas sem ressaltar, na via contrária, os deveres dos cidadãos¹¹⁵. É por meio dos impostos que se estabelecerá um sistema tributário mais justo e equânime, “que prima pela capacidade contributiva e pela (re)distribuição de renda”¹¹⁶.

Na mesma linha, Marianna Loss defende a compatibilidade do dever “fundamental” de pagar tributos não somente como um modo de se efetivar os direitos sociais prestacionais, “mas também de garantir a incolumidade das denominadas liberdades negativas – direitos civis e políticos”¹¹⁷. O imposto, como dever “fundamental”, atribuiria aos cidadãos fiscalmente capazes o dever de contribuir para a realização das atividades estatais¹¹⁸.

Ainda, alguns autores propõem a reconstrução do dever “fundamental” de pagar tributos a partir do princípio da dignidade da pessoa humana. Para Ronilde Pellin, em que pese esteja fora do Capítulo I do Título II da Constituição Federal, que dispõe sobre os direitos e deveres individuais e coletivos, “não resta suprimido o caráter fundamental do dever de pagar tributos”, uma vez que “a organização econômica do Estado Democrático de Direito está a serviço da materialização do princípio da dignidade da pessoa humana”¹¹⁹.

Importa mencionar, por fim, a relevante obra organizada por Marciano Seabra de Godoi e por Sergio André Rocha, intitulada “O dever fundamental de pagar impostos: o que realmente significa e como vem influenciando nossa jurisprudência?”, composta por oito artigos que analisam o dever “fundamental” de pagar tributos no contexto tributário brasileiro¹²⁰. A partir da discussão da obra do professor José Casalta Nabais, o livro afirma a compatibilidade do “fundamental” de pagar tributos no Brasil e aborda a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e

Desenvolvimento, Rio de Janeiro, v.1, n.1, 2013. p. 32.

¹¹⁵ *Ibidem*, p. 19.

¹¹⁶ *Ibidem*, p. 34.

¹¹⁷ LOSS, Marianna Martini Motta. O dever fundamental de pagar impostos como meio de efetivação dos direitos sociais. **Revista Jurídica Luso-Brasileira**, Lisboa, ano 1, n. 2, p. 1457-1510, 2015. p. 1506.

¹¹⁸ LOSS, *loc. cit.*

¹¹⁹ PELLIN, Ronilde Langhi. **O dever fundamental de pagar tributos**: uma análise do artigo 5º da Lei Complementar 105/2005. Monografia (especialização em Direito Público) – Faculdade de Direito, Universidade de Brasília, Brasília, 2010. p. 10.

¹²⁰ GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (org.). **O dever fundamental de pagar impostos**: o que realmente significa e como vem influenciando a nossa jurisprudência. Belo Horizonte: Editora D’Plácido, 2017.

do Supremo Tribunal Federal acerca do tema.

Nesse sentido, nota-se que a doutrina fundamenta a compatibilidade desse dever com a CF/88 no formato do Estado de garantidor de direitos, bem como no art. 3º, inciso I, da Constituição Federal, que define como objetivo fundamental da República Federativa do Brasil a construção de uma sociedade livre, justa e solidária¹²¹. Entende-se que a imposição tributária é o que financia o Estado Social, que se confunde com a própria necessidade de pagar tributos, por meio do qual as políticas públicas serão concretizadas.

Ainda, os juristas que se filiam a essa ideia se utilizam dos ensinamentos do professor José Casalta Nabais para sustentar a característica de fundamental do dever de pagar tributos. Não raras vezes encontram-se menções aos estudos de Nabais, como à ideia de que os deveres fundamentais não dispõem de regime constitucional minimamente parecido com o previsto para os direitos fundamentais¹²² e ao conceito de Estado Fiscal¹²³. Desse modo, mesmo diante das especificidades que o Direito Tributário brasileiro guarda em relação a outros países, os autores se valem, predominantemente, de uma perspectiva de Direito Comparado, por meio de estudos de juristas estrangeiros e da análise da legislação desses países.

Nesse contexto, a discussão acerca da existência do dever “fundamental” de pagar tributos não é fácil. De um lado, a construção de quem defende o dever “fundamental” passa por questões morais, da ordem de como o sistema deveria ser para ser justo. De outro lado, a concepção de quem compreende inexistente é taxada como formalista, embora nitidamente vinculada ao sistema regrado exigido pelo Direito Tributário brasileiro. Ou seja, quem compreende como adequado o primeiro posicionamento é visto como alguém que prega a justiça e a solidariedade, enquanto aquele que se alinha ao segundo posicionamento é visto como alguém afastado da realidade do Estado Social sobre o qual o Brasil se estrutura.

Por essa razão, muitos autores que se dedicam ao Direito Tributário afastam-

¹²¹ Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

¹²² NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. 3. reimpr. Coimbra: Editora Almedina, 2012. p. 23.

¹²³ *Ibidem*, p. 192.

se desse debate. Tôrres menospreza a discussão e defende que “falar em um dever fundamental de pagar tributos tem mais um efeito pragmático do que algum efeito jurídico concreto”, vez que só há dever se efetivados todos os direitos e garantias fundamentais¹²⁴. Não obstante o autor defina que a cidadania tributária “consagra o direito de todos pagarem seus tributos segundo os critérios previstos em lei”, ele se esquiva da afirmação de que inexistente a característica de “fundamental” no dever de pagar tributos¹²⁵.

É importante frisar que este trabalho reconhece o caráter garantidor da CF/88, de tal modo que os cofres públicos são fortemente atingidos pelos custos da concretização desses direitos. O Título II do texto constitucional estabelece mais direitos fundamentais do que a grande maioria das constituições de outros países, mas a lista não se esgota nesse dispositivo: a Constituição Federal adotou estrutura que prevê direitos ao longo de todo o seu texto.

Se, de um lado, a Constituição prevê variados direitos e garantias, de outro lado, exige altas arrecadações para sustentar essa estrutura. Conforme ensina Ricardo Lobo Torres, o Estado Fiscal é o que garante a liberdade individual, na medida em que oferece condições de as pessoas se desenvolverem individualmente e do comércio crescer¹²⁶. Contudo, deve-se atentar para que o tributo não inviabilize o exercício da liberdade e a preservação da propriedade privada.

Dessa forma, este estudo não pretende – e nem seria possível - sustentar a desnecessidade dos tributos. Pelo contrário: a concretização da dignidade da pessoa humana, definida pelo art. 1º, inciso III, como fundamento da República Federativa do Brasil¹²⁷, depende da arrecadação tributária. Todavia, a construção que tem sido feita pela doutrina majoritária impõe um estado de sujeição

¹²⁴ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**. Ed. 2019. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019. E-book. Disponível em: <https://proview.thomsonreuters.com/title.html?redirect=true&titleKey=rt%2Fmonografias%2F202435399%2Fv3.6&titleStage=F&titleAcct=ia744d779000015830600eb40975c341#sl=0&eid=39af1413fae29c6f311a3ea82a3c30e8&eat=%5Bereid%3D%2239af1413fae29c6f311a3ea82a3c30e8%22%5D&pg=1&psl=p&nvgS=false>. Acesso em: 21 jan. 2023. RB – 6.4.

¹²⁵ *Ibidem*, RB – 6.4.

¹²⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário**: vol. I – constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal. 1. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p. 65.

¹²⁷ Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

III - a dignidade da pessoa humana

permanente, na qual os contribuintes não têm qualquer segurança jurídica acerca das hipóteses de incidência tributária.

Antes de analisar a compatibilidade do dever “fundamental” de pagar tributos com o princípio da segurança jurídica, faz-se necessário distinguir a natureza dos direitos e dos deveres fundamentais.

Em relação aos direitos fundamentais, Ingo Sarlet diz que são as posições jurídicas que, do ponto de vista do direito fundamental positivo, foram, por seu conteúdo e importância, integradas ao texto da Constituição, assim como aquelas que, por seu conteúdo e importância, pudessem lhes ser equiparadas¹²⁸.

Os direitos fundamentais ainda impõem um dever de proteção por parte do Estado. A vinculação dos poderes estatais aos direitos fundamentais não se limita ao cumprimento do dever principal de cada direito, mas implica um dever de promoção e de proteção dos direitos perante qualquer tipo de ameaça, a fim de assegurar a sua efetividade¹²⁹.

Para Martha Leão, as normas de direitos fundamentais são normas permissivas explícitas, na medida em que permitem expressamente algo¹³⁰. Essa definição é facilmente visualizável no Direito Tributário brasileiro, vez que o Sistema Tributário Nacional foi delimitado pela Constituição por meio de garantias fundamentais e por meio de regras de competência.

Em relação aos deveres fundamentais, a caracterização de certo dever como “fundamental” depende de previsão constitucional que ateste esta fundamentabilidade, ainda que não explicitamente. Conforme Martha Leão, embora haja pontos de conexão, esses deveres não estão em relação de simetria com os direitos fundamentais:

Iniciar a abordagem pelos direitos dos contribuintes (e não por seus deveres dos quais poderiam decorrer direitos) ajuda, por um lado, a demonstrar que o limite da atuação do Estado está nestes direitos; e, por outro lado, a restabelecer a ideia de que os direitos individuais de propriedade e de

¹²⁸ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006. p. 91.

¹²⁹ ANDRADE, José Carlos Vieira de. **Os direitos fundamentais na constituição portuguesa de 1976**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2001. p. 142.

¹³⁰ LEÃO, Martha Toribio. **O direito fundamental de economizar tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade**. São Paulo: Malheiros Editores, 2018. p. 190.

liberdade vêm antes do dever atinente à tributação. Para Bentley esta inversão é necessária para que se reconheça que a tributação não é um bem/direito fundamental em si, mas, sim, um limite aos direitos fundamentais, ao requerer uma contribuição dos contribuintes para financiar a operação do Estado¹³¹.

Nesse sentido, a visão de que há um dever “fundamental” de pagar tributos compatível com a segurança jurídica é equivocada por três razões. A primeira, porque a Constituição Federal desenhou um sistema regrado, que preza pelo formalismo. A segunda, porque, diante da restrição a direitos fundamentais promovida pelas normas tributárias, a segurança jurídica exerce dupla função no sistema jurídico. A terceira, porque há um direito “fundamental” de economizar tributos, reconstruído a partir do texto constitucional.

Em relação à primeira razão, vê-se que a doutrina e a jurisprudência se utilizam de argumentos consequencialistas para decidir casos tributários. Essa argumentação, baseada nas consequências advindas da decisão, faz com que normas jurídicas sejam interpretadas de forma tendenciosa, considerando o rombo que determinada interpretação poderá causar ao erário¹³².

Ocorre que, embora a Constituição tenha vários princípios que podem funcionar como fundamento para a utilização de argumentos consequencialistas, ela prevê regras de competência, com caráter imediatamente descritivo e com pretensão de decidibilidade e de abrangência¹³³. Quando há correspondência entre o conceito da regra e o conceito dos fatos, cabe ao intérprete a aplicação da regra.

É importante lembrar que, embora não se possa falar em primazia de uma norma sobre a outra, em confronto horizontal entre regras e princípios, as regras saem bem na frente¹³⁴. Isso porque as regras têm a função de resolver um conflito, funcionando suas razões (autorizativas) como razões que bloqueiam o uso das razões decorrentes dos princípios (contributivas)¹³⁵. Assim sendo, quando a

¹³¹ LEÃO, Martha Toribio. **O direito fundamental de economizar tributos**: entre legalidade, liberdade e solidariedade. São Paulo: Malheiros Editores, 2018. p. 194/195.

¹³² ÁVILA, Humberto Bergmann. Direitos fundamentais dos contribuintes e os obstáculos à sua efetivação. **Revista da FESDT**, Porto Alegre, v.1, p. 87-99, 2008. p. 88.

¹³³ ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos, 20. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2021. p. 104.

¹³⁴ ÁVILA, Humberto Bergmann. Direitos fundamentais dos contribuintes e os obstáculos à sua efetivação. **Revista da FESDT**, Porto Alegre, v.1, p. 87-99, 2008. p. 89.

¹³⁵ No original: “Rules block consideration of the full array of reasons that bear upon a particular decision in two diferente ways. First, they exclude from consideration reasons that might have been

Constituição prevê certo dispositivo que privilegia o caráter descritivo da conduta ela está a instituir uma regra que não pode ser simplesmente afastada pelo intérprete com base em um princípio.

Nesse sentido, ainda que a tributação sirva de mecanismo social de preservação do próprio Estado Democrático de Direito, deve-se considerar que ela restringe o exercício de liberdades individuais e coletivas ao impor encargo que limita o exercício dos direitos de propriedade e de liberdade¹³⁶. Por isso, para garantir maior grau de segurança, a Constituição Federal prevê um sistema marcado por regras de competência e por regras de limitação do poder de tributar.

Reconhecendo o caráter restritivo das normas tributárias, a Constituição não se contentou com a segurança jurídica do Direito em geral. Ela definiu uma série de regras específicas, como de irretroatividade, de anterioridade e de reserva de competência. Tudo isso para garantir segurança aos contribuintes, de modo a evitar surpresas e permitir o planejamento.

Em virtude dessa sistemática, inclusive, que a CF/88 é classificada como “analítica”, vez que é detalhista e pormenorizada, características estruturalmente vinculadas à existência de regras, em vez de princípios¹³⁷. Todavia, o cumprimento da função dessas regras – e, por consequência, do que determina a Constituição – só será efetivado se elas forem resistentes à superação ou à ampliação de sua hipótese.

Dessa forma, embora se reconheça a possibilidade de reconstrução de alguns significados a partir do mesmo dispositivo, o sistema desenhado pela Constituição exige que a interpretação aplicada seja minimamente vinculada ao texto. Para Schauer, o formalismo nas regras, por um lado, atrapalha os tomadores de decisão sábios que consideram com sensibilidade todos os fatores relevantes, mas, por outro lado, impede a atuação do tomador de decisão perverso,

available had the decisionmaker not been constrained by a rule. Second, the rule itself becomes a reason for action, or a reason for decision”.

(SCHAUER, Frederick. Formalism. *The Yale law journal*, New Haven, v. 97, n. 4, p. 509-548, 1988. p. 537).

¹³⁶ LEÃO, Martha Toribio. **O direito fundamental de economizar tributos**: entre legalidade, liberdade e solidariedade. São Paulo: Malheiros Editores, 2018. p. 113.

¹³⁷ ÁVILA, Humberto Bergmann. “Neoconstitucionalismo”: entre a “ciência do direito” e o “direito da ciência”. *Revista Eletrônica de Direito do Estado*, Salvador, n. 17, 2009. p. 4.

incompetente ou sedento de poder¹³⁸.

Nesse sentido, o autor propõe que, em vez de se observar somente os casos em que o formalismo causa resultados considerados absurdos, como no exemplo de Fuller do monumento de um veículo em um parque, deve-se pensar também no resultado de conferir a alguém o poder de determinar o absurdo¹³⁹. A característica distintiva das regras é ser formal, e o formalismo só atinge o seu valor quando deseja-se estreitar o campo de decisão do intérprete¹⁴⁰.

A definição de um sistema mais ou menos formalista significa, na verdade, uma escolha entre desabilitar bons tomadores de decisão para simultaneamente desabilitar os ruins, ou ampliar o campo de atuação de ambos. De um lado, a adoção de formalismo generalizado poderia criar alguns resultados em desacordo com a moral; de outro lado, o afastamento total do formalismo estenderia o campo de atuação de um intérprete mal-intencionado.

Independentemente do que se entenda mais adequado, o fato é que a Constituição Federal delimitou o Sistema Tributário Nacional por meio de regras, com apego ao formalismo. A partir da escolha pela utilização de regras, a Constituição definiu o meio para a promoção de seus objetivos, que difere do meio que seria utilizado em caso de adoção de princípios.

Essa constatação evidencia a problemática da fundamentação que vem sido

¹³⁸ No original: "It may be a liability to get in the way of wise decisionmakers who sensitively consider all of the relevant factors as they accurately pursue the good. However, it may be an asset to restrict misguided, incompetent, wicked, power-hungry, or simply mistaken decisionmakers whose own sense of the good might diverge from that of the system they serve".
(SCHAUER, Frederick. Formalism. **The Yale law journal**, New Haven, v. 97, n. 4, p. 509-548, 1988. p. 543).

¹³⁹ No original: "Consider some of the famous marchers in formalism's parade of horrors, examples such as R. v. Ojibway, Fuller's statue of the truck in the park, and the poor Bolognese surgeon who, having opened the vein of a patient in the course of performing an emergency operation outdoor, was prosecuted for violating the law prohibiting "drawing blood in the streets". Each of these examples reminds us that cases may arise in which application of the literal meaning of words produces an absurd result. But now we can recast the question, for we must consider not only whether the result was absurd in these cases but also whether a particular decisionmaker should be empowered to determine absurdity".
(SCHAUER, Frederick. Formalism. **The Yale law journal**, New Haven, v. 97, n. 4, p. 509-548, 1988. p. 543).

¹⁴⁰ No original: "The distinctive feature of rules, therefore, lies in their ability to be formal (...) Formalism therefore achieves its value when it is thought desirable to narrow the decisional opportunities and the decisional range of a certain class of decisionmakers".
(SCHAUER, Frederick. Formalism. **The Yale law journal**, New Haven, v. 97, n. 4, p. 509-548, 1988. p. 544).

adotada pelo Supremo Tribunal Federal: em um sistema regrado, argumentos de caráter principiológico têm se sobressaído. Sobre a discussão, Martha Leão aponta que a Constituição Federal, em que pese pudesse ter seguido a linha de outras constituições, optou por um regime constitucional de Direito Tributário, marcado pelo regrismo¹⁴¹.

A autora reconhece que, embora essas regras tenham vinculação evidente com os sobreprincípios que marcam o Sistema Tributário Nacional, elas preestabelecem os meios pelos quais os valores serão promovidos e têm a finalidade de resolver conflitos¹⁴². Na prática, todavia, a organização do sistema através de regras de competência e de regras de limitação do exercício do poder tem sido desconsiderada em prol de uma ideia de como o sistema deveria ser, em uma concepção específica de justiça construída no subjetivo do intérprete¹⁴³.

Nesse sentido, a reconstrução do dever “fundamental” de pagar tributos mostra-se incompatível com a estrutura de segurança jurídica assegurada pela Constituição. Os princípios da solidariedade, da igualdade e da capacidade contributiva não têm o condão de afastar a aplicação de regras, porque a Constituição não atribuiu esse âmbito de atuação ao intérprete, ainda que queira o fazer com a melhor das intenções.

A título exemplificativo, pode-se mencionar as regras de anterioridade e de irretroatividade, reconstruídas a partir da interpretação do art. 150, inciso III, alíneas “a”, “b” e “c” da Constituição Federal¹⁴⁴. Não há dúvidas de que a norma privilegia o caráter descritivo da conduta e de que tem como função resolver um conflito, tratando-se, portanto, de uma regra.

¹⁴¹ LEÃO, Martha Toribio. **O direito fundamental de economizar tributos**: entre legalidade, liberdade e solidariedade. São Paulo: Malheiros Editores, 2018. p. 109.

¹⁴² *Ibidem*, p. 109.

¹⁴³ *Ibidem*, p. 109.

¹⁴⁴ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

.....
 III - cobrar tributos:

- a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;
- b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
- c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

O comando da regra é claro: é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar tributos a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei; b) no mesmo exercício financeiro em que ocorreu a publicação da lei e; c) antes de noventa dias da data em que ocorreu a publicação da lei. Ainda assim, não raras vezes a aplicabilidade dessas regras é afastada, com base em argumentos consequencialistas, mesmo nos casos em que o conceito dos fatos preencha exatamente o conceito da regra.

Além disso, muitas vezes o dever “fundamental” de pagar tributos é aproximado da ideia de supremacia do interesse público. Isto é, em suposto confronto entre direitos individuais (economizar tributos) e direitos públicos (arrecadar o máximo possível), para muitos, a solução é aplicar o “princípio” da supremacia do interesse público, como se fosse tão evidente aquilo que é interesse individual e aquilo que é interesse público.

Essa ideia foi objeto de crítica por Humberto Ávila, em artigo publicado em 2001, no qual o autor defende que não há uma norma-princípio da supremacia do interesse público sobre o particular no Direito brasileiro. Embora não negue a importância jurídica do interesse público, o autor defende que se trata, na verdade, de dogma sem qualquer referência à Constituição Federal¹⁴⁵. Além disso, o autor sustenta a indissociabilidade entre interesse público e interesse privado, vez que a Constituição incluiu elementos privados nos próprios fins do Estado¹⁴⁶.

Na perspectiva do Direito Tributário, vê-se a aplicação praticamente de uma “supremacia da solidariedade” vinculada à noção de maior arrecadação tributária possível, como se o interesse arrecadatário fosse um interesse coletivo¹⁴⁷. Na prática, esse tipo de entendimento implica violações a regras de proteção do contribuinte, porque cria a consequência de resolver qualquer tipo de conflito em favor da máxima arrecadação possível.

Nesse caso, em eventual conflito entre o que seria o interesse individual de economizar tributos e o interesse público de arrecadar, haveria uma regra absoluta

¹⁴⁵ ÁVILA, Humberto Bergmann. Repensando o “princípio da supremacia do interesse público sobre o particular”. **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, ano 1, v. 1, n. 7, 2001. p. 21.

¹⁴⁶ *Ibidem*, p. 13.

¹⁴⁷ LEÃO, Martha Toribio. **O direito fundamental de economizar tributos**: entre legalidade, liberdade e solidariedade. São Paulo: Malheiros Editores, 2018. p. 182.

de prevalência do interesse público sobre o privado¹⁴⁸. Sendo assim, mesmo aqueles contribuintes que agiram dentro dos limites legais de planejamento tributário, acabariam autuados, porque sua atuação não estaria de acordo com o fim máximo do interesse público de arrecadar sempre mais.

A Constituição Federal, entretanto, não definiu uma regra de máxima arrecadação, mas, pelo contrário, definiu regras que estabelecem o instrumento para o exercício do poder de tributar e os limites intransponíveis deste poder. Desse modo, a interpretação pretendida por quem defende o dever “fundamental” de pagar tributos é incompatível com a segurança jurídica, na medida em que afasta a aplicação de regras protetivas do contribuinte para potencializar a arrecadação tributária.

Em relação à segunda razão, no Direito Tributário, há um sentido da segurança jurídica com relevo especial, vez que se apresenta como um conceito protetivo do cidadão em face do Estado, e não protetivo do Estado em face do cidadão¹⁴⁹. Assim, por se relacionar com a liberdade de planejamento e com a autonomia dos indivíduos, a segurança jurídica exerce dupla função no ordenamento jurídico brasileiro.

De um lado, a segurança jurídica contempla as regras específicas de irretroatividade, de anterioridade e de competência, regulando a forma pela qual deve ser exercido o poder de tributar. De outro lado, a segurança jurídica contempla princípios, relacionada à garantia de respeito à dignidade do contribuinte e aos seus direitos fundamentais.

As regras tributárias reconstruídas a partir do texto constitucional têm a função de gerar previsibilidade e estabilidade para os contribuintes. São normas específicas, destinadas a regular um conceito fático delineado no próprio texto e que foram colocadas em posição de prioridade pela Constituição Federal. Em outras palavras, a Constituição Federal considera tão importante que a solução dada às hipóteses referidas nas normas seja aquela que elas foram reguladas por meio de

¹⁴⁸ LEÃO, Martha Toribio. **O direito fundamental de economizar tributos**: entre legalidade, liberdade e solidariedade. São Paulo: Malheiros Editores, 2018. p. 183.

¹⁴⁹ ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria da segurança jurídica**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014. p. 566.

regras, e não por outro tipo normativo.

Sobre a discussão, é importante recordar que o modo final de aplicação das regras se distingue do modo final de aplicação dos princípios. Para Dworkin, as regras são aplicadas de modo absoluto “tudo ou nada”, de forma que, na hipótese de preenchimento do contexto fático da regra, a consequência deve ser aceita e aplicada pelo intérprete¹⁵⁰. No caso dos princípios, mesmo aqueles que se parecem com regras não devem ter suas consequências automaticamente aplicadas quando preenchido o contexto da norma¹⁵¹, dependendo, ainda, da análise de outras circunstâncias fáticas.

Ávila propõe a reconstrução do modo final de aplicação das normas, para afirmar que o ponto decisivo não é o suposto caráter absoluto das regras, “mas o modo como as razões que impõem a implementação das suas consequências podem ser validamente ultrapassadas”¹⁵². Para o autor, aquilo que caracteriza as regras é o seu grau de rigidez, que não pode ceder senão diante de situação excepcional e mediante o preenchimento de requisitos formais e materiais¹⁵³.

A norma reconstruída a partir da alínea “a”, do inciso III, do art. 150 da Constituição Federal estabelece que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar tributos sobre fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado¹⁵⁴. Se houver a instituição ou o aumento de tributo, então a exigência somente poderá ser feita em relação aos fatos geradores posteriores ao início da vigência da lei; caso contrário essa exigência será inconstitucional.

¹⁵⁰ No original: “Rules are applicable in an all-or-nothing fashion. If the facts a rule stipulates are given, then either the rule is valid, in which case the answer it supplies must be accepted.”

(DWORKIN, Ronald. **Taking rights seriously**: with a new appendix, a response to critics. Cambridge: Harvard University Press, 1978. p. 24).

¹⁵¹ No original: “Even those which look most like rules do not set out legal consequences that follow automatically when the conditions provided are met.”

(DWORKIN, Ronald. **Taking rights seriously**: with a new appendix, a response to critics. Cambridge: Harvard University Press, 1978. p. 25).

¹⁵² ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos, 20. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2021. p. 72.

¹⁵³ *Ibidem*, p. 73.

¹⁵⁴ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

.....
 III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

Essa regra versa sobre a irretroatividade da exigência tributária. Note-se que, seja pela definição de Dworkin, seja pela definição de Ávila, nos casos em que o conceito fático preencher o conceito da norma, as consequências dela devem ser aplicadas ao caso. A excepcionalidade de que trata o segundo autor não se refere a qualquer situação atípica; é necessária a demonstração de uma hipótese única no mundo jurídico. Do contrário, a rigidez inerente às regras impede a sua superação.

A segurança jurídica, além de servir como fundamento para as regras tributárias que protegem os contribuintes, contempla princípios, como a boa-fé, a moralidade e o princípio da proteção da confiança, funcionando como parâmetro de aplicação normativa que deve ser considerado para a solução de problemas jurídicos. Para Ávila, os princípios são normas que atribuem fundamento a outras normas, pois indicam fins a serem promovidos, sem prever o meio para a sua realização¹⁵⁵.

Assim, embora a jurisprudência brasileira frequentemente atue a partir da ponderação entre princípios e, por consequência, do afastamento de alguns em prol da prevalência de outros, entende-se que a definição dos princípios não comporta a possibilidade de sua restrição e de seu afastamento. Ávila refere que a aceitação da restrição de princípios o aproxima de um conselho, isto é, daquilo que pode ou não ser levado em consideração¹⁵⁶. Ainda, o autor aponta que essa interpretação dos princípios tem conduzido a um certo “relativismo axiológico”, no sentido de que todos os princípios podem ser afastados, inclusive aqueles classificados como fundamentais, que recebem essa adjetivação justamente por não poderem ser descartados¹⁵⁷.

Dessa forma, o dever “fundamental” de pagar tributos é incompatível com as funções dadas à segurança jurídica pela Constituição Federal. De um lado, a segurança jurídica consolida-se nas regras reconstruídas a partir do texto constitucional que limitam o poder de tributar do Estado e garantem previsibilidade aos cidadãos. De outro lado, a segurança jurídica ampara princípios como um instrumento de concretização dos direitos fundamentais dos contribuintes. Essa

¹⁵⁵ ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos, 20. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2021. p. 157.

¹⁵⁶ *Ibidem*, p. 157.

¹⁵⁷ *Ibidem*, p. 158.

especial relevância conferida pela Constituição se dá pelo fato de as normas tributárias atuarem como “leis interventivas”, vez que agem sobre a liberdade dos contribuintes e reduzem a sua esfera privada¹⁵⁸. Portanto, há vinculação direta entre a segurança jurídica e os direitos fundamentais, vez que é a partir dela que os contribuintes têm liberdade para exercer sua autonomia.

Em relação à terceira razão, é possível reconstruir, a partir do texto constitucional, um direito fundamental de economizar tributos que não pode ser caracterizado como atividade ilícita pela legislação infraconstitucional¹⁵⁹. Isso porque o dever de pagar tributos encontra limites rígidos na própria Constituição Federal, que cria um espaço de atuação no qual o cidadão terá seus direitos fundamentais assegurados de qualquer restrição por meio de tributação¹⁶⁰.

A Constituição Federal informa a atribuição de poder decisório ao Poder Legislativo para instituir os tributos e, por consequência, para deixar de tributar determinadas manifestações de capacidade contributiva¹⁶¹. Isso significa que o legislador também faz uma escolha quando opta por não instituir tributos sobre determinadas operações: ele quer que essa manifestação ocorra livre de tributação.

Para José Casalta Nabais, apenas são deveres fundamentais aqueles que estão previstos explícita ou implicitamente na Constituição¹⁶². No Brasil, portanto, mesmo que se tome como correta a teoria do referido autor, é certo admitir que não há dever de pagar tributos decorrente diretamente da Constituição Federal, uma vez que a instituição de tributo se dá exclusivamente pela via de lei. Assim, não se nega a existência do dever de pagar tributos inerente às relações jurídico-tributárias, dotado, ainda, de caráter ético ou político, talvez até mais importante que outros. Entretanto, a terminologia “fundamental”, empregada para ressaltar a suposta (sobre)relevância desse dever, causa equívocos semânticos.

Enquanto o dever de pagar determinado tributo decorre diretamente da lei

¹⁵⁸ LEÃO, Martha Toribio. **Controle da extrafiscalidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 136.

¹⁵⁹ LEÃO, Martha Toribio. **O direito fundamental de economizar tributos**: entre legalidade, liberdade e solidariedade. São Paulo: Malheiros Editores, 2018. p. 248.

¹⁶⁰ *Ibidem*, p. 196.

¹⁶¹ FOLLONI, André. Capacidade contributiva e dever fundamental. **Revista Direito Tributário atual**, n. 42, ano 37. P. 484-508. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2019. p. 491.

¹⁶² NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 1998. p. 73.

que o instituiu, os direitos fundamentais decorrem diretamente da Constituição e nela estão previstos explícita ou implicitamente. Dessa forma, é incontroverso que não existe dever de pagar tributos no mesmo nível hierárquico dos direitos fundamentais, “porque os deveres de pagar tributos decorrem sempre de lei e os direitos decorrem diretamente da Constituição e se impõem na ausência de lei ou contra a lei”¹⁶³.

Por isso, André Folloni aponta como enganoso o qualificativo “fundamental”, porque dá a entender que esses deveres têm eficácia idêntica à dos direitos fundamentais, que decorrem diretamente da Constituição¹⁶⁴. Assim, entre o direito individual de não pagar tributos na ausência de lei (estabelecido pelo art. 150, inciso I, da Constituição) e o dever de pagar determinado tributo regularmente instituído não há correspondência hierárquica: o primeiro é direito constitucional, enquanto o segundo é dever legal¹⁶⁵.

A partir disso, constata-se que apenas existe um dever legal de pagar tributos conforme a Constituição, que o define e o limita, ao estabelecer um espaço de liberdade no qual os contribuintes podem atuar, sabendo das consequências que poderão advir de seus atos¹⁶⁶. Daí pode-se reconstruir o direito fundamental de economizar tributos, estruturado sobre os limites rígidos criados pela Constituição Federal para a instituição de tributos¹⁶⁷.

Tal direito tem natureza normativa de princípio, porque “estabelece a promoção de um estado de coisas no qual os contribuintes possam confiar que seu âmbito de liberdade e de livre disposição da propriedade será respeitado”¹⁶⁸. A fundamentação desse princípio ocorre, de um lado, pela delimitação da competência tributária por meio de regras e, de outro lado, pela fixação de limitações ao exercício de poder de tributar¹⁶⁹.

Não é demais frisar que a Constituição Federal atribui as competências

¹⁶³ FOLLONI, André. Capacidade contributiva e dever fundamental. **Revista Direito Tributário atual**, n. 42, ano 37. P. 484-508. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2019. p. 497.

¹⁶⁴ *Ibidem*, p. 498.

¹⁶⁵ *Ibidem*, p. 500.

¹⁶⁶ LEÃO, Martha Toribio. **O direito fundamental de economizar tributos**: entre legalidade, liberdade e solidariedade. São Paulo: Malheiros Editores, 2018. p. 195.

¹⁶⁷ *Ibidem*, p. 196.

¹⁶⁸ *Ibidem*, p. 196.

¹⁶⁹ *Ibidem*, p. 197.

tributárias por meio de regras específicas, definindo, ainda no plano constitucional, quais são as hipóteses de fatos que podem ser tributadas. Além disso, essas normas também definem as *únicas* hipóteses de exceção nas quais a regra poderá ser afastada. Ou seja, não há outras situações, além daquelas previstas na Constituição, nas quais o Estado poderia instituir tributos. Do mesmo modo, não há outras hipóteses, além daquelas previstas na Constituição, de exceção à regra.

Todavia, o fato de um tributo ter sido instituído dentro das regras de competência não é suficiente para a sua constitucionalidade: é devido o respeito ao rol de garantias determinadas pela Constituição Federal. O constituinte estabeleceu uma série de limitações constitucionais ao poder de tributar, como a anterioridade e a irretroatividade tributárias, às quais o legislador infraconstitucional está adstrito.

Assim, ao passo que a Constituição Federal define limites rígidos para a atuação do poder de tributar, ela cria um espaço no qual não poderá haver tributação. Dentro dessa margem, reconhece-se a existência do direito fundamental de economizar tributos¹⁷⁰, a partir do qual os contribuintes podem atuar sempre buscando a maximização de sua economia tributária. Como consequência disso, qualquer lei que defina como ilegal determinada atividade ou operação realizada com a finalidade de economizar tributos é uma lei inconstitucional¹⁷¹.

Daí decorre a afirmação de que o dever “fundamental” de pagar tributos é incompatível com a segurança jurídica devido à existência de um direito fundamental de economizar tributos: a Constituição Federal abriu um campo de atuação dos contribuintes no qual eles devem ter cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade. Da mesma forma que a Constituição estabeleceu o espaço no qual o poder de tributar poderia ser exercido, também estabeleceu o espaço no qual este poder não pode ser exercido¹⁷².

Assim, a submissão permanente dos contribuintes ao que seria o dever “fundamental” de pagar tributos mostra-se incompatível com o direito fundamental de economizar tributos, porque impede a atuação das pessoas dentro desse campo

¹⁷⁰ LEÃO, Martha Toribio. **O direito fundamental de economizar tributos**: entre legalidade, liberdade e solidariedade. São Paulo: Malheiros Editores, 2018. p. 202.

¹⁷¹ *Ibidem*, p. 202/203.

¹⁷² *Ibidem*, p. 202.

delineado diretamente pela Constituição. A obtenção de vantagem tributária não é condição suficiente para que a autoridade fiscal tenha interesse em agir¹⁷³; é devida a verificação de extrapolação dos limites constitucionais do direito fundamental de economizar tributos.

As considerações anteriores podem ser sintetizadas na conclusão de que o dever “fundamental” de pagar tributos é incompatível com a segurança jurídica assegurada pela Constituição Federal. O que se pode conceber, por outro lado, é a existência de um dever legal de pagar os tributos regularmente instituídos nos termos da Constituição.

Em primeiro lugar, porque a Constituição Federal delimitou um sistema regrado, e não principiológico. Embora a doutrina e a jurisprudência utilizem de argumentos consequencialistas para sustentar a aplicação do direito que eles entendem correto, o constituinte estabeleceu um sistema composto por regras de competência e de limitação do exercício do poder de tributar que não podem ser afastadas pelo intérprete, ainda que em benefício do aumento da arrecadação dos cofres públicos.

Em segundo lugar, porque a segurança jurídica exerce dupla função no Sistema Constitucional Tributário, tendo em vista a restrição ao conteúdo de direitos fundamentais promovida pelas normas tributárias. De um lado, a segurança jurídica se concretiza nas regras específicas de irretroatividade, de anterioridade e de competência; de outro lado, funciona como parâmetro de aplicação normativa para a solução de problemas jurídicos.

Em terceiro lugar, porque, ao passo que a Constituição Federal estabeleceu o que pode ser tributado, por quem pode ser tributado, quando pode ser tributado e de que modo pode ser tributado, ela também definiu um espaço no qual não poderá haver tributação. Assim, os contribuintes têm o direito fundamental (porque decorrente diretamente da CF/88) de economizar tributos, dentro do qual podem atuar livremente sem interferência da fiscalização, sob pena de violação da segurança jurídica.

¹⁷³ LEÃO, Martha Toribio. **O direito fundamental de economizar tributos**: entre legalidade, liberdade e solidariedade. São Paulo: Malheiros Editores, 2018. p. 217.

Portanto, o dever “fundamental” de pagar tributos é incompatível com a segurança jurídica e deve ser afastado dos processos argumentativos das discussões tributárias envolvendo o Sistema Constitucional Tributário. Na prática, todavia, vê-se que esse dogma tem uma ampla utilização na doutrina e, sobretudo, na jurisprudência brasileira, especialmente como argumentação que visa a acionar a moralidade e os sentimentos do destinatário para viabilizar a cobrança ilegal de tributos.

4 CONCLUSÃO

Ante o exposto, o presente trabalho chegou a diversas conclusões, sintetizadas a seguir.

1. Ao mesmo tempo em que a Constituição Federal prevê uma série de direitos fundamentais para os cidadãos, ela também define os meios de proteção desses direitos. Assim, nos casos em que a restrição do conteúdo de algum direito fundamental faz-se necessária para a sociedade como um todo, a Constituição se preocupa em definir um sistema de previsibilidade que garanta aos cidadãos o mínimo de calculabilidade sobre as hipóteses nas quais terão de sofrer essas restrições.

2. No Brasil, o Direito Tributário tem a peculiaridade de ser extensamente regulado no plano constitucional. Ao adotar esse formato, buscou-se garantir aos contribuintes que o seu direito fundamental à liberdade somente será restringido nos limites das competências tributárias e das materialidades atribuídas pelas normas constitucionais. Não há outro meio para a instituição de tributo, se não a lei criada nos limites do que determinam as normas constitucionais de competência e de limitação do exercício do poder de tributar.

3. A proteção conferida pela Constituição Federal à liberdade dos contribuintes se concretiza, sobretudo, por meio de regras. Essa característica torna o Direito Tributário brasileiro distinto daqueles existentes em outros países, porque em nenhum outro lugar optou-se por desenvolver um sistema regrado sobre a disciplina ainda no plano constitucional. Independentemente da opinião pessoal sobre a normatização mais adequada, a escolha do constituinte de normatizar por meio de regras gera consequências interpretativas que não podem ser afastadas: de um lado, afasta a ponderação como meio de solução dos conflitos e, de outro lado, torna extraordinária a superação da norma.

4. O Supremo Tribunal Federal tem se afastado dos raciocínios jurídicos necessários para a solução de conflitos complexos de interpretação constitucional para acolher uma concepção axiológica sobre como o Direito deveria ser. As decisões utilizam o dever “fundamental” de pagar tributos como argumento consequencialista para convencer o destinatário de que o aumento da arrecadação tributária é essencial para a garantia dos direitos fundamentais previstos na

Constituição.

5. Não há correspondência necessária entre o bem comum e o aumento da arrecadação tributária. A ideia de que um suposto conflito entre direitos sociais e direitos individuais seria resolvido com a simples aplicação de um “princípio” da supremacia do interesse público é obsoleta, porque considera a existência de distinção clara entre necessidades individuais e necessidades coletivas. Na prática, contudo, muitas vezes o interesse público e o interesse individual são convergentes, porque a promoção de um direito fundamental, em geral, favorece a coletividade como um todo.

6. Mesmo nos casos em que não há as condições necessárias para a superação de regras, o Supremo tem adotado a postura de corretor da lei, sem atender para o sentido preliminar das regras constitucionais. Com isso, fica evidente que o STF falha no desempenho da atribuição de protetor da Constituição Federal, ocupando papel de protagonista na criação de verdadeiro estado de insegurança jurídica que prejudica os indivíduos no pleno exercício de sua liberdade.

7. Inexiste dever “fundamental” de pagar tributos que esteja de acordo com o sistema de previsibilidade estabelecido pela Constituição Federal. A solidariedade, a capacidade contributiva e a igualdade não foram definidas pela Constituição como meios de cobrança de tributos; elas têm como função, na verdade, justificar o fenômeno da tributação. O poder de tributar deve ser exercido exclusivamente por meio de lei.

8. Enquanto o dever de pagar tributos decorre diretamente da lei, o direito de não pagar os tributos sem lei que os estabeleçam decorre diretamente da Constituição Federal, sendo, portanto, um direito fundamental. Desse modo, não há concorrência hierárquica entre o dever de pagar tributos e o direito fundamental de economizar tributos, porque este tem caráter constitucional. Na prática, entretanto, tem-se adotado o argumento do dever “fundamental” como critério de interpretação das normas tributárias para decidir em favor do Fisco e aumentar irrestritamente a arrecadação tributária. Esse posicionamento, além de violar o direito fundamental de não pagar os tributos sem previsão legal, aniquila a segurança jurídica, porque cria um sistema de imprevisibilidade no qual mesmo os contribuintes mais atentos não têm certeza sobre os tributos que devem pagar.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. 2. ed. 4. tir. São Paulo: Malheiros Editores, 2015. p. 92/93.

ANDRADE, José Carlos Vieira de. **Os direitos fundamentais na constituição portuguesa de 1976**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2001.

AÚSTRIA. **Österreichische Bundesverfassung**. Disponível em: http://www.konvent.gv.at/K/Willkommen_Portal.shtml. Acesso em 22 jan. 2023.

ÁVILA, Humberto Bergmann. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. **Revista da Faculdade de Direito da UFRGS**, Porto Alegre, v. 19, p. 157-180, 2001.

_____. **Constituição, liberdade e interpretação**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2022.

_____. Direitos fundamentais dos contribuintes e os obstáculos à sua efetivação. **Revista da FESDT**, Porto Alegre, v.1, p. 87-99, 2008.

_____. **Legalidade tributária material**: conteúdo, critérios e medida do dever de determinação. São Paulo: Malheiros Editores, 2022.

_____. “Neoconstitucionalismo”: entre a “ciência do direito” e o “direito da ciência”. **Revista Eletrônica de Direito do Estado**, Salvador, n. 17, 2009.

_____. Repensando o “princípio da supremacia do interesse público sobre o particular”. **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, ano 1, v. 1, n. 7, 2001.

_____. Segurança jurídica – uma teoria estrutural. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; BIANCO, João Francisco (coord.). **Estudos de direito tributário em homenagem ao Prof. Gerd Willi Rothmann**. p. 639-645. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2016.

_____. **Teoria da indeterminação no direito**: entre a indeterminação aparente e a determinação latente. São Paulo: Malheiros Editores, 2022.

_____. **Teoria da segurança jurídica**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014.

_____. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos, 20ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2021.

AYER, Alfred Jules. **Linguagem, verdade e lógica**. Lisboa: Editorial Presença.

BARCAROLLO, Felipe. O dever fundamental de pagar impostos como condição de possibilidade para a implementação de políticas públicas. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, Rio de Janeiro, v.1, n.1, 2013.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 23 dez. 2022.

BRASIL. **Lei n. 8.212/91, de 24 de julho de 1991**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm. Acesso em: 27 dez. 2022.

BRASIL. **Lei n. 8.866/94, de 11 de abril de 1994**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8866.htm. Acesso em: 26 dez. 2022.

BRASIL. **Lei Complementar n. 105/2001, de 10 de janeiro de 2001**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp105.htm. Acesso em: 23 dez. 2022.

BRASIL. **Projeto de Lei Complementar n. 77 de 1999**. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/25745>. Acesso em 01 fev. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.055/DF**. Requerente: Confederação Nacional da Indústria. Intimado: Presidente da República. Brasília: Supremo Tribunal Federal, [2016]. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1584564>. Acesso em: 12 jan. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.386**. Requerente: Confederação Nacional do Comércio - CNC. Intimado: Presidente da República. Brasília: Supremo Tribunal Federal, [2016]. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1896537>. Acesso em: 26 dez. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.390**. Requerente: Partido Social Liberal - PSL. Intimado: Presidente da República. Brasília: Supremo Tribunal Federal, [2016]. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1896787>. Acesso em: 26 dez. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.397**. Requerente: Confederação Nacional da Indústria. Intimado: Presidente da República. Brasília: Supremo Tribunal Federal, [2016]. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1899968>. Acesso em: 26 dez. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.446/DF**. Requerente: Confederação Nacional do Comércio – CNC. Intimado: Presidente da República. Brasília: Supremo Tribunal Federal, [2022]. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1930159>. Acesso em: 06 fev. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.859**. Requerente: Partido Trabalhista Brasileiro. Intimado: Presidente da República. Brasília: Supremo Tribunal Federal, [2016]. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2106858>. Acesso em: 26

dez. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.688/PB**. Requerente: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil – CFOAB. Intimado: Assembleia Legislativa do Estado da Paraíba. Brasília: Supremo Tribunal Federal, [2021]. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5167293>. Acesso em: 12 jan. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 6.025/DF**. Requerente: Procuradoria-Geral da República. Intimado: Presidente da República. Brasília: Supremo Tribunal Federal, [2020]. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5552342>. Acesso em: 27 dez. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar na Ação Cautelar 33**. Requerente: Gva Indústria e Comércio S.A. Requerido: União. Brasília: Supremo Tribunal Federal, [2010]. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2138726>. Acesso em: 17 mar. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 240.785/MG**. Recorrente: Auto Americano S/A Distribuidor de Peças. Recorrido: União. Brasília: Supremo Tribunal Federal, [2014]. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1736915>. Acesso em: 12 jan. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 574.706/PR**. Recorrente: Imcopa Importação, Exportação de Indústria de Óleos Ltda. Recorrido: União. Brasília: Supremo Tribunal Federal, [2017]. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2585258>. Acesso em: 28 dez. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 601.314/SP**. Recorrente: Marcio Holcman. Recorrido: União. Brasília: Supremo Tribunal Federal, [2016]. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2689108>. Acesso em: 24 dez. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 603.191/MT**. Recorrente: Construtora Locatelli Ltda. Recorrido: União. Brasília: Supremo Tribunal Federal, [2011]. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=3759099>. Acesso em: 26 dez. 2022.

BUFFON, Marciano. **Tributação, desigualdade e mudanças climáticas**: como o capitalismo evitará seu colapso. Curitiba: Editora Brazil Publishing, 2019.

_____. **Tributação e dignidade humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

_____. **Tributação no Brasil do século XXI**: uma abordagem hermeneuticamente crítica. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. São Paulo: Grupo GEN, 2022. E-book. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530993900/>. Acesso em: 16 jan. 2023.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2021. E-book. Disponível em: [https://app.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786553623309/epubcfi/6/48\[%3Bvnd.vst.idref%3Dmiolo20.xhtml\]!/4/2/2/6/1:34\[%20Tr%2Cibu\]](https://app.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786553623309/epubcfi/6/48[%3Bvnd.vst.idref%3Dmiolo20.xhtml]!/4/2/2/6/1:34[%20Tr%2Cibu]). Acesso em: 27 jan. 2023

DWORKIN, Ronald. **Taking rights seriously**: with a new apêndix, a response to critics. Cambridge: Harvard University Press, 1978.

FOLLONI, André. Capacidade contributiva e dever fundamental. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 42, p. 484-508, 2019.

GODÓI, Marciano Seabra de. Crítica à visão liberalista do tributo e do direito tributário. In: GASSEN, Valcir (org.), **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira** – Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. Brasília: Consulex, 2011. p. 195-205.

GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (org.). **O dever fundamental de pagar impostos**: o que realmente significa e como vem influenciando a nossa jurisprudência. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017.

GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do Direito**. 4. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

_____. **Por que tenho medo dos juízes**: a interpretação/aplicação do direito e os princípios. 6. ed. 2. tir. São Paulo: Malheiros Editores, 2014.

HUMBOLDT, Wilhelm von. **The limits of state action**. Tradução de J. W. Burrow. Nova Iorque: Cambridge University Press, 1969.

LEÃO, Martha Toribio. **Controle da extrafiscalidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

_____. **O direito fundamental de economizar tributos**: entre legalidade, liberdade e solidariedade. São Paulo: Malheiros Editores, 2018.

LOSS, Marianna Martini Motta. O dever fundamental de pagar impostos como meio de efetivação dos direitos sociais. **Revista Jurídica Luso-Brasileira**, Lisboa, ano 1, n. 2, p. 1457-1510, 2015.

MACDONALD, Paulo Baptista Caruso. **Direito e equidade**: os requisitos para a legitimidade da imposição de deveres jurídicos. Tese (Doutorado em Filosofia) – Faculdade de Filosofia, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2013.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 32. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

MENKE, Cassiano. **Irretroatividade tributária material**: definição, conteúdo e eficácia. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

_____. **‘Propósito negocial’ e o planejamento tributário**: análise da mistificação à inconstitucionalidade. *JOTA*, 2020. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/proposito-negocial-e-o-planejamento-tributario-11072020>.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. 3. reimpr. Coimbra: Editora Almedina, 2012.

NETO, Arthur Maria Ferreira. Teoria da argumentação jurídica em Humberto Ávila: uma análise crítica. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 41, p. 488-540, 2019.

PELLIN, Ronilde Langhi. **O dever fundamental de pagar tributos**: uma análise do artigo 5º da Lei Complementar 105/2005. Monografia (especialização em Direito Público) – Faculdade de Direito, Universidade de Brasília, Brasília, 2010.

ROCHA, Sérgio André. O que é formalismo tributário? **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 227, p. 146-155, 2014.

SANTOS, Guilherme Ribas da Silva. **Segurança jurídica em matéria tributária**. Brasília: Almedina, 2022.

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

SCHAUER, Frederick. Formalism. **The Yale law journal**, New Haven, v. 97, n. 4, p. 509-548, 1988.

SCHOUERI, Luís Eduardo; FERREIRA, Diogo Olm; LUZ, Victor Lyra Guimarães. **Legalidade tributária e o Supremo Tribunal Federal**: uma análise sob a ótica do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2021.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**. Ed. 2019. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019. E-book. Disponível em: <https://proview.thomsonreuters.com/title.html?redirect=true&titleKey=rt%2Fmonografias%2F202435399%2Fv3.6&titleStage=F&titleAcct=ia744d7790000015830600eb40975c341#sl=0&eid=39af1413fae29c6f311a3ea82a3c30e8&eat=%5Bereid%3D%2239af1413fae29c6f311a3ea82a3c30e8%22%5D&pg=1&psl=p&nvgS=false>. Acesso em: 21 jan. 2023.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário**: vol. I – constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal. 1. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

URUGUAI. **Constitución de la República Oriental del Uruguay**. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-mistas/cpcms/publicacoeseeventos/livros.html/uruguai.html>. Acesso em: 22 jan. 2023.