



UNIVERSIDADE D
COIMBRA

Arthur Pattussi Bedin

**O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR
IMPOSTOS NA PERSPECTIVA DO SISTEMA
CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO**

CONTRIBUTO PARA A COMPREENSÃO DO DEVER
FUNDAMENTAL DE PAGAR IMPOSTOS NO ÂMBITO DO
REGIME CONSTITUCIONAL DE COMPETÊNCIAS
TRIBUTÁRIAS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

VOLUME 1

Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra
no âmbito do 2.º Ciclo de Estudos em Direito (conducente ao grau de Mestre),
na Área de Especialização em Ciências Jurídico-Políticas/Menção em Direito
Fiscal

Orientador Doutor José Casalta Nabais

Outubro de 2021

Faculdade de Direito da
Universidade de Coimbra

O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR IMPOSTOS NA PERSPECTIVA DO SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

Contributo para a compreensão do Dever Fundamental de Pagar Impostos no âmbito do regime constitucional de competências tributárias da Constituição Federal de 1988

Arthur Pattussi Bedin

Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra no âmbito do 2.º Ciclo de Estudos em Direito (conducente ao grau de Mestre), na Área de Especialização em Ciências Jurídico-Políticas/Menção em Direito Fiscal.

Orientador Doutor José Casalta Nabais

Coimbra, 2021



FACULDADE DE DIREITO
UNIVERSIDADE DE
COIMBRA

*"Caron, non ti crucciare:
Vuolsi così colà dove si puote ciò che si vuole,
e più non dimandare.*

(Dante ALIGHIERI, *Divina Commedia*, Inferno,
Canto III, 1321)

*"Although the masters make the rules,
for the wisemen and the fools"*

(Bob DYLAN, *It's Alright, Ma, I'm Only
Bleeding*, 1965)

RESUMO

Foi o presente trabalho elaborado sob duas perspectivas. Uma de fixar, modo geral, breve teoria dos deveres fundamentais, sobretudo com base na obra de CASALTA NABAIS, e tendo em vista o mais importante dos deveres, qual seja, o dever fundamental de pagar impostos. Outra de, a partir da fixação das noções e conceitos fundantes da teoria, examinar, no âmbito da Constituição Federal de 1988, e com base em importante julgado do Supremo Tribunal Federal, a hipótese de um dever fundamental de pagar impostos no ordenamento brasileiro e sua aplicabilidade à luz da Ação Declaratória de Inconstitucionalidade n. 2.390, que tratou caso do sigilo dos dados fiscais do contribuinte, bem como de outros casos relevantes selecionados.

Partimos do reconhecimento da profunda e até mesmo controversa influência de CASALTA NABAIS na doutrina tributária brasileira ao efeito de tencionar nos aproximarmos de um real significado do dever fundamental de pagar impostos no âmbito do Sistema Constitucional Tributário encartado na Constituição Federal de 1988. Nesse sentido, percorremos e examinamos aspectos relativos à categoria geral dos deveres fundamentais, titularidade ativa e aplicabilidade, bem como do pressuposto do Estado Fiscal.

Referimos será no estrito âmbito de atuação definido através das competências tributárias que se manifestará o dever fundamental de pagar impostos como autorização ou habilitação ao legislador, de forma impositiva e permanente. Dever este *em primeiro grau* modelado nos limites autorizados pela constituição que institui competência tributária e, *em segundo grau*, concretizado formalmente na edição da lei.

Nesse sentido, rejeitaremos a *direta* derivação do dever fundamental de pagar impostos radicada no princípio da solidariedade social, comum na doutrina brasileira e, como vimos, adotada pelo Supremo Tribunal Federal em diversos julgamentos.

O trabalho se encerra com breve apreciação crítica da decisão exarada pelo Supremo Tribunal Federal quanto à constitucionalidade do art. 6 da Lei Complementar 105/2001, precedente paradigmático ao elevar a doutrina do Dever Fundamental de Pagar Impostos à condição de *ratio decidendi*, e demais julgados relativos à matéria.

Palavras-Chave: Direito Fiscal; Direito Tributário; Dever Fundamental de Pagar Impostos; Estado Fiscal; Sistema Tributário Nacional; Competências Tributárias.

ABSTRACT

It was the work elaborated from two perspectives. One is to establish, in general, a brief theory of fundamental duties, mainly based on the work of CASALTA NABAIS, and in view of the most important of duties, namely, the fundamental duty to pay taxes. Another, based on the fixation of the notions and fundamental concepts of the theory, to examine, within the scope of the Federal Constitution of 1988, and based on an important judgment of the Supreme Federal Court, the hypothesis of a fundamental duty to pay taxes in the Brazilian system and its applicability in the light of Declaratory Action of Unconstitutionality n. 2.390, which dealt with the confidentiality of taxpayer tax data.

We start from the recognition of the deep and even controversial influence of CASALTA NABAIS in the Brazilian tax doctrine with the effect of intending to approach a real meaning of the fundamental duty to pay taxes and the effects resulting from such recognition, this after examining the general category of duties fundamental rights, active ownership and applicability, as well as the assumption of the Tax State.

We refer that it will be within the strict scope of action defined through the tax powers that the fundamental duty to pay taxes will be manifested as authorization to the legislator, in an imposing and permanent manner. This duty, in the first degree, will be modeled within the limits authorized by the constitution that institutes tax jurisdiction and, in the second degree, formally implemented in the enactment of the law.

In this sense, we will reject the direct derivation of the fundamental duty to pay taxes rooted in the principle of social solidarity, common in Brazilian doctrine and, as we have seen, adopted by the Supreme Court in several judgments.

The work ends with a brief critical appraisal of the decision issued by the Federal Supreme Court regarding the constitutionality of art. 6 of Complementary Law 105/2001, a paradigmatic precedent for raising the doctrine of the Fundamental Duty to Pay Taxes to the condition of *ratio decidendi*.

Key-Words: Tax Law; Fundamental Duty to Pay Taxes; Federal Tax System; Power to Tax; Tax State.

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

ADCT – Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

ADI – Ação Declaratória de Inconstitucionalidade

ADC – Ação Declaratória de Constitucionalidade

AgR – Agravo Regimental

al. – Alínea

AR – Ação Rescisória

ARE – Agravo em Recurso Extraordinário

art. – Artigo

BEPS – *Base Erosion and Profit Shifting*

CF – Constituição Federal de 1988

COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

Cons. – Conselheiro(a)

CRP – Constituição da República Portuguesa de 1976

CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

CTN – Código Tributário Nacional

DRU – Desvinculação das Receitas da União

EC – Emenda Constitucional

FAT – *Forum on Tax Administration*

FATCA – *Foreign Account Tax Compliance Act*

j. – Julgado

i. e. – Isto é

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

ICMS – Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

IFI – Instituição Fiscal Independente, vinculada ao Senado Federal

inc. – Inciso

IPCA – Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo

IRPJ – Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas

IRS – *Internal Revenue Service*

JITSIC - *Joint International Tax Shelter Information and Collaboration*

LC – Lei Complementar

LF – Lei Fundamental Alemã

MC – Medida Cautelar

Min. – Ministro (a)

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

OECD – *Organization for Economic Co-operation and Development*

p. ex. – Por Exemplo

PIB – Produto Interno Bruto

PIS – Programa de Integração Social

RE – Recurso Extraordinário

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

TC – Tribunal Constitucional de Portugal

**O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR IMPOSTOS NA PERSPECTIVA DO
SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO**
**Contributo para a compreensão do Dever Fundamental de Pagar Impostos no âmbito
do regime constitucional de competências tributárias da Constituição Federal de
1988.**

Introdução	8
Capítulo 1. Da Categoria dos Deveres Fundamentais	10
1.1 Do Conceito de Dever Fundamental	13
1.2 Da Reserva de Constituição quanto a Deveres Fundamentais	19
1.3 Titularidade Ativa dos Deveres Fundamentais	20
1.4 Eficácia das Normas Constitucionais que veiculam Deveres Fundamentais Autônomos	22
1.5 Deveres na Constituição Federal de 1988	26
Capítulo 2. Do Estado Fiscal	29
2.1 Pressupostos do Estado Fiscal	31
2.2 A Primeira Crise do Estado Fiscal	35
2.3 A Segunda Crise do Estado Fiscal	37
2.4 Estado Fiscal e Pós-Modernidade	40
2.5 Primeiro Excurso: A Calamidade Fiscal do Estado Brasileiro na Crise do Coronavírus	46
Capítulo 3. Do Dever Fundamental de Pagar Impostos	56
3.1 O Dever Fundamental de Pagar Impostos na Constituição Federal de 1988	59
3.2 Da Constituição Fiscal ao Sistema Constitucional Tributário	61
3.3 Dever Fundamental de Pagar Impostos e Competências Tributárias	66
3.4 Competências Tributárias entre Tipos e Conceitos	73
3.5 Dever Fundamental de Pagar Impostos e outras Limitações ao Poder Tributário	75
3.5.1 Limitações Formais	77
3.5.1.1 Legalidade Tributária	77
3.5.1.2 Não-retroatividade e anterioridade tributárias	83
3.5.1.3 Devido processo legal	86
3.5.2 Limitações Materiais	87
3.5.2.1 Igualdade Tributária e Capacidade Contributiva	87
3.5.2.2 Proibição ao Confisco	90

3.5.2.3 Demais Limitações Materiais	92
3.6 Dever Fundamental de Pagar Impostos e Princípio da Solidariedade Social: crítica à doutrina brasileira	93
Capítulo 4. Do Dever Fundamental de Pagar Impostos na Jurisprudência do Supremo Tribunal de Federal	98
4.1 O caso do sigilo de dados bancários	98
4.1.1 Apreciação crítica	103
4.2 Segundo Excurso: A influência do Direito Tributário Internacional na jurisprudência tributária brasileira	104
4.3 Exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS	111
4.3.1 Apreciação crítica	113
4.4 Demais casos recentes	115
Conclusão	120
Referências Bibliográficas	125
Referências Jurisprudenciais	139

**O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR IMPOSTOS NA PERSPECTIVA DO
SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO**
**Contributo para a compreensão do Dever Fundamental de Pagar Impostos no âmbito
do regime constitucional de competências tributárias da Constituição Federal de
1988.**

INTRODUÇÃO

*“Sebbene non dappertutto con un significato
perfettamente coincidente, è comunque vero
che, nella scienza costituzionali di oggi, il
linguaggio dei diritti ha preso il sopravvento su
ogni altro linguaggio. Al punto che, per
differenziazione rispetto allo ‘Stato di diritto’
dell’Ottocento, si parla oggi talora di ‘Stato
dei diritti’”*

(Gustavo ZAGREBELSKY, *Il Diritto Mite*¹)

Foi o presente trabalho elaborado sob duas perspectivas. Uma de fixar, modo geral, breve teoria dos deveres fundamentais, sobretudo com base na obra de CASALTA NABAIS, tendo em vista o mais importante dos deveres, o dever fundamental de pagar impostos. Outra de, a partir da fixação das noções e conceitos fundantes da teoria, examinar, no âmbito da Constituição Federal de 1988, e com base em relevantes julgados do Supremo Tribunal Federal, a hipótese de um dever fundamental de pagar impostos no ordenamento brasileiro.

Partimos do reconhecimento da profunda e até mesmo controversa² influência de CASALTA NABAIS na doutrina tributária brasileira ao efeito de nos aproximarmos de um real significado do dever fundamental de pagar impostos e dos efeitos decorrentes de um tal reconhecimento. Tudo após exame da categoria geral dos deveres fundamentais, titularidade ativa e aplicabilidade, bem como do pressuposto do Estado Fiscal.

Em seguida, após discorrermos sobre as sucessivas crises enfrentadas pela estadualidade fiscal, culminamos no primeiro excursus, que se debruça sobre a calamidade

¹ ZAGREBELSKY, Gustavo. *Il Diritto Mite*. Nuova edizione. Torino: Einaudi, 1992, p.84.

² ROCHA, Sérgio André. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos: direito fundamental a uma tributação justa*. In: GODOI, Marciano Seabra de. ROCHA, Sergio André. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos: O que realmente significa e como vem influenciando nossa jurisprudência?*. Belo Horizonte: Editora D’Plácido, 2017, p. 15.

das contas públicas do Estado Brasileiro na pandemia do novo coronavírus, fator de pressão sobre a sua própria sustentabilidade financeira.

Percorridos os seus fundamentos, passamos a investigar a prevalência de um dever fundamental de pagar impostos no bojo das peculiares características Sistema Constitucional Tributário encartado na Constituição Federal de 1988, em especial a distribuição de competências tributárias através de regras que fixam conceitos e predeterminam o conteúdo da norma tributária, bem como examinamos série de limitações formais e materiais ao exercício destas competências

Referiremos será no estrito âmbito de atuação definido através das competências tributárias que se manifestará o dever fundamental de pagar impostos como autorização ou habilitação ao legislador, de forma impositiva e permanente. Dever este *em primeiro grau* modelado nos limites autorizados pela constituição que institui competência tributária e, *em segundo grau*, concretizado formalmente na edição da lei.

Nesse sentido, rejeitaremos a *direta* derivação do dever fundamental de pagar impostos radicada no princípio da solidariedade social, comum na doutrina brasileira e, como vimos, adotada pelo Supremo Tribunal Federal em diversos julgamentos.

O capítulo derradeiro tenciona apreciação crítica de recentes julgados do Supremo Tribunal Federal, notadamente aquele quanto à constitucionalidade do art. 6 da Lei Complementar 105/2001, precedente paradigmático ao elevar a doutrina do dever fundamental de pagar Impostos à condição de *ratio decidendi*. A análise se desdobra em segundo excuro sobre a influência do Direito Tributário Internacional, notadamente do Plano BEPS, no tratamento de questões tributárias pelos tribunais brasileiros. Trata-se, ainda da tese da exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS, em especial o expandido no âmbito do voto-vencido do Min. GILMAR MENDES, bem como de demais casos relevantes selecionados no âmbito da Corte.

CAPÍTULO 1.

DA CATEGORIA DOS DEVERES FUNDAMENTAIS

Não se trata de exagero a referência de CASALTA NABAIS ao tema dos deveres fundamentais como um dos mais esquecidos no bojo da doutrina constitucional contemporânea³. Fato que se explica na medida em que os documentos constitucionais promulgados no rastro de regimes autoritários ditatoriais, a exemplo da Constituição Portuguesa de 1976 e da Constituição Federal de 1988, ocuparam-se quase que exclusivamente com os direitos fundamentais, históricos institutos de limitação do poder estatal, em detrimento dos respectivos deveres fundamentais, “*esquecendo assim a responsabilidade comunitária que faz dos indivíduos seres simultaneamente livres e responsáveis, ou seja, pessoas*”⁴.

Para LOMBARDI, a razão pela qual os deveres constitucionais representarem um tema ainda hoje pouco estudado e dificilmente aprofundado pode ser simples, e consistir na circunstância de que, no devir histórico, o súdito, sobrecarregado por uma série de deveres, tem sua cidadania afirmada justamente pela via dos direitos⁵.

Daí porque não possuem os deveres fundamentais um regime constitucional minimamente semelhante àquele dos direitos fundamentais, ou direitos, liberdades e garantias, tampouco a mesma quantidade e profundidade no tratamento da matéria em sede doutrinária, muito longe da elaboração de uma verdadeira teoria geral, à possível exceção, na lusofonia, de obra de fôlego de CASALTA NABAIS⁶.

³ CASALTA NABAIS, José. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. 4ª Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2015, p. 16. CASALTA NABAIS, José. *A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos*. Revista Direito Mackenzie, v. 3, n. 2 São Paulo: Universidade Presbiteriana Mackenzie, 2002, p. 9. BANDIERI, Luís María. *Derechos fundamentales ¿y deberes fundamentales?*. In LEITE, George Salomão; SARLET, Ingo Wolfgang; CARBONELL, Miguel (Orgs.). *Direitos, deveres e garantias fundamentais*. Salvador: JusPodivm, 2011. p. 211. LOMBARDI, Giorgio. *I Doveri Costituzionali: alcune osservazioni*. In: BALDUZZI, R. et al (Org). *I Doveri Costituzionali: La prospettiva del giudice delle leggi*. Atti del convegno di Acqui terme-Alessandria svoltosi il 9-10 giugno 2006. Torino: G. Giappichelli Editore, 2007, p. 568.

⁴ CASALTA NABAIS, José. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. 4ª Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2015, pp. 17-18.

⁵ LOMBARDI, Giorgio. *I Doveri Costituzionali: alcune osservazioni*. In: BALDUZZI, R. et al (Org). *I Doveri Costituzionali: La prospettiva del giudice delle leggi*. Atti del convegno di Acqui terme-Alessandria svoltosi il 9-10 giugno 2006. Torino: G. Giappichelli Editore, 2007, p. 568

⁶ CASALTA NABAIS, José. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. 4ª Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2015, p. 24. Na doutrina alemã, por outro lado, os deveres fundamentais foram objeto de atenção: STOBER, Rolf. *Grundpflichten und Grudgezets*. Berlin: Ducker und Humblot, 1979; SCHMIDT, Thorsten. *Grundpflichten*. Nomos: Baden-Baden

SCHMITT, representativamente, já exortava seu escasso apreço ao tema, à luz da Constituição de Weimar de 1919 (*Weimarer Verfassung*), sustentando que ao Estado de Direito não cabia estabelecer deveres fundamentais com idêntica estrutura de direitos fundamentais, na medida que seu escopo é justamente a limitação do Estado com a respectiva garantia de liberdade aos cidadãos. No mesmo esquadro, se as abstratas referências contidas na constituição a respeito de deveres apenas calham ser concretizadas na forma da legislação infraconstitucional, são estas mesmas referências dependentes de critério interpretativo que reduz o âmbito de liberdade individual em favor da coletividade. Por isso que, fatalmente, o dever de respeito à lei opera no vazio, sendo dependente do conteúdo, corolário lógico, da própria legislação infraconstitucional ordinária⁷.

De fato, este contexto de reduzidas incursões de direito constitucional positivo e de produção teórica conduz ao afastamento da ideia de responsabilidade comunitária, que faz dos indivíduos seres simultaneamente livres e responsáveis, ou seja, pessoas autônomas, consoante CASTANHEIRA NEVES⁸, segundo o qual só a pessoa é responsável e que toda a pessoa, pelo simples fato de o ser, está sempre investida em responsabilidade.

Nesse sentido, como apontou GRECO, para evitar mal-entendidos é necessário reafirmar o vínculo que os direitos têm com a existência dos deveres e, portanto, lembrar o tributo de honra que a linguagem e a lógica dos direitos devem trazer à linguagem e lógica de deveres, sob pena de uma real perversão da lógica, de fato, antes mesmo que da realidade⁹.

Com efeito, enquanto os deveres insistem nos laços que unem os seres humanos, tornando-os responsáveis, os direitos, se tomados individualmente de forma absoluta, correm o risco de produzir sua separação. Como foi efetivamente argumentado por GRECO, o ponto principal da questão não diz respeito apenas ao conteúdo dos direitos ou deveres, mas ao

1999; LUCHTERHANDT, Otto. *Grundpflichten als verfassungsproblem in Deutschland. Geschichtliche Entwicklung und Grundpflichten unter dem Grundgesetz*. Berlin: Ducker und Humblot, 1988. HOFFMANN, Hasso. *Grundpflichten als verfassungsrechtliche Dimension*. Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer, 41. Berlin: De Gruyter, 1983, p. 42-87. GÖTZ, Volkmar. *Grundpflichten als verfassungsrechtliche Dimension*. Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehre, 41. Berlin: De Gruyter, 1983, p. 8-41. Vale ressaltar, em Itália, a clássica e seminal obra de Giorgio Lombardi: LOMBARDI, Giorgio. *Contributo allo studio dei doveri costituzionali*. Milano: Giuffré Editore, 1967.

⁷ SCHMITT, Carl. *Grundrecht und Grundpflichten*. In: SCHMITT, Carl. *Verfassungsrechtliche Aufsätze aus den Jahren 1924-1954*. Berlin: Ducker und Humblot. 2003, p; 217.

⁸ CASTANHEIRA NEVES, António. *Pessoa, direito e responsabilidade*. Revista Portuguesa de Ciência Criminal, v. 6, n. 1. Coimbra: Coimbra, jan-mar 1996, p. 9-43.

⁹ GRECO, Tommaso. *Prima il dovere, una critica della filosofia dei diritti*. In: MATTARELLI, Sauro (a cura di); *Il Senso della Repubblica. Doveri*. Milano: Franco Angeli, 2007, p. 16.

movimento que eles produzem: os direitos tendencialmente isolam o indivíduo, confinam-no na esfera privada e, de fato, o colocam contra os outros homens; os deveres, por outro lado, obrigam-no a sair de si, conduzindo-o imediatamente para o outro¹⁰.

Igualmente convincente é a tese de LOMBARDI segundo a qual os deveres, no que diz respeito aos direitos, são impopulares também porque estão confinados a uma espécie de *empíreo moral*, no limite entre a moralidade e a lei, e, conforme o autor, talvez mais próximos daquela do que desta¹¹.

Segundo CASALTA NABAIS, trata-se de categoria constitucional de natureza jurídica própria, que se coloca ao lado dos direitos fundamentais e não se confunde nem com o aspecto da limitação dos direitos fundamentais, nem com o aspecto dos reflexos individuais dos poderes do Estado¹².

Categoria esta dos deveres fundamentais que constitui expressão própria, imediata ou direta de interesses comunitários contrapostos aos valores e interesses individuais que imbuem os direitos fundamentais. E, a um só tempo, integra a matéria dos direitos fundamentais ao constituir a mobilização constitucional das liberdades e patrimônios dos seus titulares na conjugação do interesse público, e nesse passo, delimitando o conceito de direitos fundamentais¹³.

PUY, no mesmo sentido, aponta que direitos e deveres não são conceitos antinômicos, mas antonímicos, ou seja, que não estão sujeitos a uma lógica de recíproca exclusão. Se a antinomia pressupõe a convivência de regras contraditórias, é a antonímia, por outro lado,

¹⁰ GRECO, Tommaso. *Prima il dovere, una critica della filosofia dei diritti*. In: MATTARELLI, Sauro (a cura di); *Il Senso della Repubblica. Doveri*. Milano: Franco Angeli, 2007, p. 16-17.

¹¹ LOMBARDI, Giorgio. *Contributo allo studio dei doveri costituzionali*. Milano: Giuffrè Editore, 1967, p. 569.

¹² CASALTA NABAIS, José. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. 4ª Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2015, p. 36.

¹³ Referiu o autor “assim, no entendimento que temos por mais adequado, os deveres fundamentais constituem uma categoria jurídica constitucional própria. Uma categoria que, apesar disso, integra o domínio ou a matéria dos direitos fundamentais, na medida em que este domínio ou esta matéria polariza todo o estatuto (activo e passivo, os direitos e os deveres) do indivíduo. Indivíduo que não pode deixar de ser entendido como um ser simultaneamente livre e responsável, ou seja, como uma pessoa. Uma ideia que bem precisa de ser reforçada na época actual, em que a afirmação do individualismo possessivo, apresentado aliás como um dos apports da pós-modernidade, é cada vez mais omnipresente”. CASALTA NABAIS, José. *A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos*. Revista Direito Mackenzie, v. 3, n. 2. São Paulo: Universidade Presbiteriana Mackenzie, 2002, p. 10. CASALTA NABAIS, José. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. 4ª Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2015, p. 37-38.

plasmada pela conjunção conjuntural de ideias relativamente contraditórias, e, por essa mesma razão, compatíveis (*ensamblables*)¹⁴.

1.1 Do Conceito de Dever Fundamental

Deveres fundamentais, no escólio de CASALTA NABAIS, são “*deveres jurídicos do homem e do cidadão que, por determinarem a posição fundamental do indivíduo, têm especial significado para a comunidade e podem por esta ser exigidos*”. O conceito, decomposto à luz de um certo paralelismo com aquele dos direitos fundamentais encontrado em VIEIRA DE ANDRADE¹⁵, se traduz como *posições jurídicas passivas, autônomas, subjectivas, individuais, universais, permanentes e essenciais*¹⁶.

Fala-se de *posições jurídicas passivas* na medida em que os deveres fundamentais representam situação de dependência dos indivíduos face ao estado, isto é, revelam o aspecto ou lado passivo da relação jurídica havida entre indivíduo e o estado ou comunidade, tendo por titular ou sujeito o indivíduo. É, pois, expressão inversa da posição ativa em que, na mesma relação fundamental, se situa o indivíduo em relação ao estado em se tratando de direitos fundamentais¹⁷.

São *posições jurídicas autônomas* no sentido de que não se confundem com deveres que são contrapartidas de direitos fundamentais. Assim, dentre aquelas posições jurídicas passivas que configuram deveres fundamentais excluem-se as posições passivas correlativas de direitos fundamentais, ou seja, os deveres correlativos, relacionais, reversos ou simétricos dos direitos fundamentais ou deveres de direitos fundamentais. Tais são deveres de abstenção, omissão, ou não perturbação que recaem primordialmente sobre o estado, em se

¹⁴ PUY, Francisco. *Sobre la antinomia derechos humanos deberes humanos*, In: ZAPATERO GÓMEZ, Virgilio (Coord.) Horizontes de la filosofía del derecho. Homenaje a Luis García San Miguel, Tomo 1. Alcalá de Henares: Universidad de Alcalá, 2002, p. 621 e seguintes. Também: MAINO, Carlos Alberto G. *Derechos Fundamentales y la necesidad de recuperar los deberes, aproximación a la luz del pensamiento de Francisco Puy*. In: LEITE, George Salomão; SARLET, Ingo Wolfgang; CARBONELL, Miguel (Coord.). Direitos, deveres e garantias fundamentais. Salvador: Juspodium, 2011, p. 42.

¹⁵ VIEIRA DE ANDRADE, José Carlos. *Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*. Coimbra: Almedina, 6ª Edição. Coimbra: Almedina, 2019, p. 175 e seguintes.

¹⁶ CASALTA NABAIS, José. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. 4ª Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2015, p. 64.

¹⁷ CASALTA NABAIS, José. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. 4ª Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2015, p. 65.

tratando de deveres de direitos, liberdades ou garantias ou deveres de concretização legal de direitos sociais¹⁸.

Posições jurídicas subjetivas porquanto subjetivamente imputadas ao indivíduo em sede constitucional, ao contrário de posições objetivas que resultam da consagração constitucional dos poderes e competências estaduais e das condições de validade de seu exercício. Tal é o caso dos deveres de tolerância, que pressupõem uma atividade interventiva na esfera jurídica individual e correspondente abstenção/sujeição, em se tratando do exercício do poder expropriatório do estado, por utilidade pública, a propósito do direito de propriedade, *p.ex.* ¹⁹.

Posições individuais, por referirem-se aos indivíduos ou pessoas humanas, o que não afasta a possibilidade da titularidade de dever fundamentais por pessoas ou organizações coletivas (jurídicas), desde que compatíveis com sua natureza²⁰.

Posições universais ou permanentes, no sentido de que são os deveres fundamentais encargos em benefício da comunidade organizada em estado, e que tem incidência pautada pelo princípio da generalidade ou universalidade relativamente à totalidade dos indivíduos, e não relativamente a apenas algum grupo específico. Ao mesmo tempo, consubstanciam posições jurídicas ‘gerais’ no tempo, *i.e.*, duradouras ou permanentes, que conduzem à sua irrenunciabilidade tanto no exercício do poder legislativo quanto do poder constituinte derivado reformador²¹.

Por fim, *posições essenciais* porque de especial relevância para a existência, subsistência e funcionamento da sociedade organizada constitucionalmente em estado e realização dos respectivos valores comunitários. Ou seja, “*posições que traduzam a quota*

¹⁸ CASALTA NABAIS, José. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. 4ª Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2015, pp. 65-66 e nota 140.

¹⁹ CASALTA NABAIS, José. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. 4ª Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2015, p. 68.

²⁰ CASALTA NABAIS, José. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. 4ª Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2015, p. 69.

²¹ CASALTA NABAIS, José. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. 4ª Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2015, pp. 71-72.

parte constitucionalmente exigida a cada um e, conseqüentemente, ao conjunto dos cidadãos para o bem comum”²².

Ao cabo deste mapa teórico, CASALTA NABAIS separa os deveres fundamentais das suas figuras próximas, com as quais não raras vezes são confundidos, como é o caso: (i) dos deveres constitucionais orgânicos; (ii) dos limites ou restrições legislativas aos direitos fundamentais que operam no âmbito não essencial de cada direito; (iii) dos deveres correlativos dos direitos fundamentais ou deveres de direitos fundamentais que constituem o lado passivo dos direitos; (iii) das garantias institucionais que são figuras jurídicas objetivas; (iv) das tarefas constitucionais em sentido estrito, destinadas ao estado e que vinculam seus órgãos à produção de certos resultados em matéria de organização econômica ou social, política ou administrativa (v., por exemplo, os arts. 9º e 81º da Constituição portuguesa)²³.

São os *deveres constitucionais orgânicos ou organizatórios* as competências obrigatórias dos entes constitucionais, topologicamente integrantes da organização política estatal e que não fazem parte da matéria dos direitos fundamentais. Na ordem constitucional portuguesa, CASALTA NABAIS localiza, entre estes, os deveres do Presidente da República de submeter a controle preventivo de constitucionalidade e legalidade os referendos (art. 115.º, n.º 8), levar à promulgação as leis de revisão constitucional (art. 286.º, n.º 3), promulgar as leis que não vete, ou quando este restar superado (art. 136.º, n.º 1 a 3), de vetar os decretos emitidos pela Assembleia Legislativa ou do Poder Executivo declarados inconstitucionais pelo Tribunal Constitucional (art. 139.º 1 e 4, e art. 279.º, n.º 1), exemplificativamente. Ainda neste âmbito, temos os deveres de legislar originários das ordens de legislar, as imposições constitucionais e tarefas constitucionais, os deveres gerais de exercício das funções estatais, como os poderes-deveres de legislar, governar, julgar e administrar. Tais compõe parte do estrato das normas constitucionais orgânicas, que compõe a “constituição organizatória”, e, diferentemente dos deveres ditos fundamentais, tem seu

²² CASALTA NABAIS, José. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. 4ª Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2015, p. 73.

²³ CASALTA NABAIS, José. *A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos*. Revista Direito Mackenzie, v. 3, n. 2 São Paulo: Universidade Presbiteriana Mackenzie, 2002, p. 19.

conteúdo praticamente totalmente preenchido na própria norma que o prevê, sem necessidade de interposição legislativa²⁴.

Em seguida, os *limites dos direitos fundamentais* que constituem as diversas modalidades de intervenção por parte do estado no âmbito dos direitos fundamentais, sobretudo em âmbito legislativo, e que se classificam em três níveis, sendo o primeiro os das restrições que estreitam o conteúdo dos direitos, o segundo as regulamentações do exercício dos direitos, e, em terceiro, as concretizações dos seus limites imanescentes que consagram a delimitação do âmbito máximo do conteúdo dos direitos fundamentais. Tal categoria ainda se divide em limites imanescentes aparentes, caso em que a própria delimitação constituição de seu conteúdo ou âmbito máximo exclui manifestações anômalas ou formas de exercício atípicas que agridem o conteúdo de outros direitos, e os limites imanescentes reais, hipóteses em que a própria norma constitucional apresenta expressa restrição, excluindo do âmbito de determinado direito manifestações excluídas pelos deveres fundamentais coligados a direitos relativos a direitos que se mostram coligados²⁵.

Os *deveres correlativos dos direitos*, por sua vez, correspondem ao lado passivo dos direitos fundamentais, e por tal razão integram o próprio instituto dos direitos. Dessarte, correlatos aos deveres correlativos típicos de direitos, temos os deveres estatais de abstenção ou não ingerência (*Nichtsstörungspflicht*), dever de proteção em face à agressão de terceiros, o dever de proteção objetiva contra violações indiretas e ainda deveres organizacionais, procedimentais e processuais necessária para sua exigibilidade. Em relação aos particulares, o dever de não ingerência dos direitos de terceiros, bem como o dever de respeito a direitos fundamentais no âmbito das relações privadas, como decorrência da eficácia horizontal dos direitos fundamentais (*Drittwirkung*). No âmbito dos direitos sociais, há somente deveres do estado, mormente do estado-legislador, como, por um lado, o dever de não prejudicar o a consagração e o conteúdo constitucional dos respectivos direitos fundamentais, e, por outro, o dever de concretização deste mesmo conteúdo, em sede jurídico-política²⁶.

²⁴ CASALTA NABAIS, José. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. 4ª Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2015, p. 75-76.

²⁵ CASALTA NABAIS, José. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. 4ª Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2015, p. 78.

²⁶ CASALTA NABAIS, José. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. 4ª Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2015, p. 79-80.

No tangente às chamadas *garantias institucionais*, ou deveres parcialmente pressupostos de direitos fundamentais, trata-se de deveres constitucionais de entidades públicas associados ao próprio exercício do direito, como o dever de fundamentação das decisões judiciais (art. 205.º, n.º 1) e de atos administrativos que afetem direitos fundamentais (art. 268.º, n.º 3), de atuação administrativa em atenção à igualdade, à justiça e à imparcialidade (art. 266.º, n.º 2), bem como relativamente ao dever fundado na imposição constitucional de promoção de políticas públicas de pleno emprego, como corolário do direito ao trabalho (art. 58.º, n.º 2, al. a)²⁷.

Por fim, temos, no âmbito dos deveres do estado, as *tarefas ou incumbências constitucionais* do estado, que são as normas constitucionais que atribuem competências aos órgãos constitucionais, sobretudo ao legislador, sejam elas concretas de cumprimento único, como efetivas ordens de legislar, ou permanentes, ou ainda imposições constitucionais abstratas²⁸.

Superadas estas figuras próximas, estabelece-se a dupla fundamentação dos deveres fundamentais. Sob o ponto de vista lógico, são a expressão da soberania do estado assentado no princípio da dignidade humana. Valeria dizer, o estado, suportado politicamente na soberania popular, se fundamenta na dignidade da pessoa humana²⁹. Sob o ponto de vista jurídico, são os deveres fundamentais criação do legislador constituinte, pelo que o seu fundamento reside na constituição ou na sua consagração constitucional. De outra parte, na carência de previsão constitucional, ou diante de sua criação em nível infraconstitucional, não há se falar em deveres fundamentais, mas somente em deveres legais, neste último caso³⁰.

²⁷ CASALTA NABAIS, José. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. 4ª Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2015, p. 81-82.

²⁸ CASALTA NABAIS, José. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. 4ª Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2015, p. 86.

²⁹ A aproximação da matéria dos deveres com a dignidade humana também é sustentada por HÄBERLE, para quem é imperativo, para o futuro, um desenvolvimento mais reforçado dos deveres decorrentes da dignidade, mais especificamente com fundamento em sua dimensão comunitária. In: HÄBERLE, Peter. *A dignidade da pessoa humana como fundamento da comunidade estatal*. In: SARLET, Ingo Wolfgang (org.). *Dimensões da dignidade: ensaios de filosofia do direito e direito constitucional*. 2 ed. rev. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009, p. 99.

³⁰ CASALTA NABAIS, José. *A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos*. Revista Direito Mackenzie, v. 3, n. 2. São Paulo: Universidade Presbiteriana Mackenzie, 2002, p. 15-16.

Daí, em CASALTA NABAIS, atenderem os deveres fundamentais ao princípio da tipicidade, taxatividade, ou *numerus clausus*, pelo que apenas são assim considerados aqueles constantes de modo expresso ou implícito, do texto constitucional³¹.

Em CANOTILHO, no mesmo sentido, os deveres fundamentais na ordem constitucional portuguesa recortam-se como categoria autônoma, pelo que deve ser afastada perspectiva pela qual são os deveres meramente o *outro lado* dos direitos fundamentais. No ponto, vale o princípio da *assinalagmaticidade* ou *assimetria* entre direitos e deveres fundamentais, condição necessária de um estado de liberdade e ainda resultante da compreensão não funcionalística dos direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976³².

Todavia, tais assertivas não afastam a possibilidade de existência de deveres conexos direitos fundamentais e deveres fundamentais não autônomos ou deveres fundamentais correlativos a direitos, como no caso do dever cívico de veto relacionado ao direito de voto (art. 49.º, n.º 2, CP); do dever de educação dos filhos correspondente ao direito de educação dos pais (art. 36.º, n.º 5); o dever de defesa do meio ambiente, relacionado ao direito ao meio ambiente (art. 66.º, n.º 1); o dever de escolaridade básica relativo ao direito à educação (art. 74.º, n.º 3, al. ‘a’) e o dever de defesa do património cultural correlacionado ao direito à fruição e criação cultural (art. 78.º, n.º 1)³³.

Ao lado destes, apresentam-se os deveres autônomos, como no caso do dever fundamental de pagar impostos (art. 103.º), o dever de recenseamento e colaboração junto à administração eleitoral (art. 113.º, n.º 2 e 4); dever de defesa da pátria e alistamento militar e serviço cívico (art. 276.º) e o dever de exploração da terra (art. 88.º, n.º 2)³⁴.

Assim como CASALTA NABAIS, CANOTILHO, vaticina que a Constituição Portuguesa não apresenta qualquer abertura ou cláusula aberta para a admissibilidade de deveres materialmente fundamentais, ao revés do que acontece em relação a admissibilidade de

³¹ CASALTA NABAIS, José. *Do lugar dos deveres fundamentais na constituição*. Revista de Legislação e de Jurisprudência, ano 148º, n. 4017. Coimbra: Gestlegal, junho-agosto/2019, p. 12.

³² CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7. ed., Coimbra: Almedina, 2003, p. 532-533.

³³ CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7. ed., Coimbra: Almedina, 2003, p. 533.

³⁴ CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7. ed., Coimbra: Almedina, 2003, p. 533.

direitos extraconstitucionais, consoante seu art. 16.º. O também autor admite a figura de deveres fundamentais criados em nível infraconstitucional, *i.e.*, *direitos legais fundamentais*.

MIRANDA, por outro lado, coloca os deveres fundamentais em posição de simetria relativamente aos direitos fundamentais, classificando-os como situações jurídicas de necessidade ou adstrição constitucionalmente estabelecidas, imposta às pessoas frente ao poder político, ou em decorrência de direitos ou interesse difusos, a certas pessoas perante outras³⁵.

Na doutrina brasileira, DIMOULIS e MARTINS definem deveres fundamentais como deveres de ação ou omissão exortados pela Constituição, cujos sujeitos ativos e passivos restam indicados em cada norma ou que possam ser deduzidos mediante interpretação. Frequentemente tanto a titularidade quanto a sujeição passiva são difusas, pelo que o conteúdo do dever apenas resultará de sua concretização infraconstitucional³⁶.

1.2 Da reserva de constituição quanto a Deveres Fundamentais

Nos textos internacionais há referência à matéria dos deveres fundamentais, como categorias jurídico-internacionais, no bojo da Declaração Internacional dos Direitos do Homem (art. 29, 1), no Pacto Internacional de Direitos Civis e Políticos (Preâmbulo), na Convenção Americana de Direitos do Homem (art. 32, 1) e na Carta Africana de Direitos do Homem (art. 29, 7).

Na ordem interna, ainda que as constituições, via de regra, não positivem um tal catálogo de deveres fundamentais minimamente aproximado à disciplina dos direitos fundamentais, é certo haver uma *reserva de constituição quanto a deveres fundamentais*, na dicção de CANOTILHO, pelo que não há se falar em deveres fundamentais que não sejam fundados em norma constitucional ou em lei editada mediante autorização constitucional³⁷.

Mas se os deveres fundamentais correspondem a um *numerus clausus*, inexistindo, à dessemelhança dos direitos fundamentais, qualquer abertura constitucional para o

³⁵ MIRANDA, Jorge. *Manual de Direito Constitucional*. Tomo IV – 3 ed. Coimbra: Coimbra, 2000, p. 76.

³⁶ DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo. *Deveres Fundamentais*. In: LEITE, George Salomão; SARLET, Ingo Wolfgang; CARBONELL, Miguel (Coord.). *Direitos, deveres e garantias fundamentais*. Salvador: Juspodium, 2011, p. 335-336.

³⁷ CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7. ed., Coimbra: Almedina, 2003, p. 532.

reconhecimento de outros deveres fundamentais extraconstitucionais, tal afirmação não desautoriza o reconhecimento de deveres fundamentais implicitamente previstos nos textos constitucionais. Com efeito, podem os deveres fundamentais resultarem implícitos de normas constitucionais de diferentes escopos materiais, *p. ex.*, de ordem ou organização política e econômica, tendo um dever fundamental como seu pressuposto ou consequência³⁸.

A regulamentação genérica da matéria de deveres nas constituições a um só tempo orienta o legislador infraconstitucional no sentido de sua concretização por meio da legislação ordinária e constitui parâmetro de validade para aferição da própria constitucionalidade da norma concretizadora dela resultante³⁹.

Nesse sentido, para o reconhecimento da consagração constitucional de dever fundamental de pagar impostos no âmbito da Constituição Portuguesa de 1976, bastaria, segundo CASALTA NABAIS, atentar-se à constituição fiscal que o contém (artigos 103 e seguintes), para além própria natureza fiscal do estado que o incorpora e a fixação e garantia dos direitos fundamentais o pressupõe⁴⁰.

1.3 Titularidade Ativa dos Deveres Fundamentais

Se os deveres fundamentais correspondem aos custos ou obrigações que conformam a parte passiva do pacto social, condição necessária para a prevalência política e financeira do estado, fundado no princípio da dignidade da pessoa humana, certo é que todos os deveres fundamentais são deveres *para com a comunidade*, direcionados no sentido da realização dos valores consagrados na sociedade que organiza o estado⁴¹.

³⁸ CASALTA NABAIS, José. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. 4ª Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2015, p. 93.

³⁹ DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo. *Deveres Fundamentais*. In: LEITE, George Salomão; SARLET, Ingo Wolfgang; CARBONELL, Miguel (Coord.). *Direitos, deveres e garantias fundamentais*. Salvador: Juspodium, 2011, p. 335.

⁴⁰ CASALTA NABAIS, José. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. 4ª Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2015, p. 63.

⁴¹ CASALTA NABAIS, José. *Do lugar dos deveres fundamentais na constituição*. Revista de Legislação e de Jurisprudência, ano 148º, n. 4017. Coimbra: Gestlegal, junho-agosto/2019, p. 12. “O que significa que os deveres fundamentais são expressão da estadualidade ao seu mais alto nível – isto é, ao nível da soberania constitucional (constituente e de revisão constitucional) e ao nível da soberania legislativa -, pelo que apenas o estado (ou os estados no caso de se tratar dum estado federal) pode estabelecer deveres fundamentais e editar a disciplina legal primária para que remetem os respectivos preceitos constitucionais” In: CASALTA NABAIS, José. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. 4ª Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2015, p. 101.

Mas tal não significa que todos os deveres fundamentais são deveres para com o estado, mas sim para com a comunidade ou subcomunidades estratificadas na sociedade, ou ainda para determinadas categorias de pessoas de cujos direitos fundamentais dependem de terceiro⁴².

Neste quadro de coisas surgem os deveres fundamentais clássicos, consubstanciados nos exatos pressupostos de existência e manutenção do estado, a exemplo do dever de defesa da pátria, do dever do serviço militar e seus sucedâneos, como dever de pagar impostos e com os deveres políticos, que engloba o dever de votar, o dever de alistamento eleitoral e de colaboração eleitoral. Daí a se falar em deveres fundamentais de exclusiva titularidade do estado, ou para com o estado⁴³.

Há ainda deveres fundamentais de conteúdo econômico, social ou cultural, que se originam do estado social e tencionam à tutela de determinados valores sociais de consagração constitucional. Tais são de titularidade ativa da coletividade, e correspondem ao dever de trabalhar, o dever de cultivar a terra, o dever de defender e promover a saúde, o dever de defender o ambiente, o dever de escolaridade obrigatória, o dever de preservar, defender e valorizar o patrimônio cultural. Estes deveres fundamentais relacionam-se não como pressuposto da existência do estado, mas com a existência e funcionamento da própria sociedade⁴⁴.

Fala-se, outrossim, em deveres de certas categorias ou grupos de pessoas na condição de titulares de direitos fundamentais, a exemplo do dever dos pais de manutenção e educação dos filhos, que é um dever diretamente decorrente do direito dos filhos de serem suportados e educados como condição ao livre desenvolvimento das próprias potencialidades⁴⁵.

Há também deveres fundamentais do próprio destinatário, como o caso do dever de preservar a própria saúde, que se traduz em componente da saúde pública⁴⁶, e se revela

⁴² CASALTA NABAIS, José. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. 4ª Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2015, p. 101-102.

⁴³ CASALTA NABAIS, José. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. 4ª Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2015, p. 102.

⁴⁴ CASALTA NABAIS, José. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. 4ª Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2015, p. 103.

⁴⁵ CASALTA NABAIS, José. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. 4ª Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2015, p. 104.

⁴⁶ CASALTA NABAIS, José. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. 4ª Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2015, p. 105.

especialmente sensível em situações sanitárias extremas como da corrente pandemia de COVID-19, no bojo da qual cada indivíduo é corresponsável quanto ao refreamento das cadeias de transmissão e quanto à preservação da própria higidez física.

Do ponto de vista finalístico ou teleológico, temos deveres fundamentais ancorados (i) na existência e permanência do estado, correspondentes aos seus custos existenciais, como o dever de defesa da pátria e de serviço militar, quando obrigatório; (ii) no princípio democrático, correspondente aos custos de funcionamento democrático, como o dever de voto e alistamento eleitoral e participação direta, como plebiscitos e referendos e (iii) no necessário financiamento da administração pública, relacionados aos custos financeiros do estado, como o dever fundamental de pagar tributos, o que, no Estado Fiscal, se concentra no dever fundamental de pagar impostos⁴⁷.

1.4 Eficácia das normas constitucionais que veiculam Deveres Fundamentais Autônomos

“É certo que face aos operadores jurídicos concretos – face, nomeadamente, à administração pública e aos juízes – os deveres fundamentais não operam directamente, mas somente por via indirecta, por via da lei. O que significa que, para os operadores jurídicos concretos, os deveres fundamentais não têm uma eficácia nos termos da constituição, mas uma eficácia apenas nos termos das leis que os concretizam e disciplinam”

(José CASALTA NABAIS, *A Face Oculta dos Direitos Fundamentais*⁴⁸)

Quanto à questão da aplicabilidade dos deveres fundamentais, de se relevar, em oposição à disciplina constitucional dos direitos fundamentais, o traço característico de que não são diretamente aplicáveis aos seus destinatários, ou titulares passivos. Isso porquanto

⁴⁷ CASALTA NABAIS, José. *Do lugar dos deveres fundamentais na constituição*. Revista de Legislação e de Jurisprudência, ano 148º, n. 4017. Coimbra: Gestlegal, junho-agosto/2019, p. 12-13. CASALTA NABAIS, José. *Da Sustentabilidade do Estado Fiscal*. In: CASALTA NABAIS, José; TAVARES DA SILVA, Suzana (coords.). *Sustentabilidade Fiscal em Tempos de crise*. Coimbra: Almedina, 2011, p. 24.

⁴⁸ CASALTA NABAIS, José. *A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos*. Revista Direito Mackenzie, v. 3, n. 2. São Paulo: Universidade Presbiteriana Mackenzie, 2002, p. 10.

não tem os deveres a totalidade do seu conteúdo preenchido no bojo da constituição, carecendo, pois, de concretização ou modelação através de lei⁴⁹.

Para VIEIRA DE ANDRADE, a consagração dos deveres fundamentais significa a previsão expressa de um valor ou interesse comunitário, que restringe direitos, liberdade e garantias, desde que satisfaça as exigências do n.º 2 do art. 18.º da CRP, contudo estes preceitos constitucionais não são diretamente aplicáveis, necessitando de previsão normativa expressa para ser fonte concreta de obrigações jurídicas, com exceção daquelas normas que determinem expressamente o seu conteúdo concreto⁵⁰.

Tratam-se, segundo MIRANDA, dos direitos-deveres, ou deveres de alcance genérico, como o dever dos pais em relação aos filhos (art. 36.º, n.º 5º e 6º, da CRP), dos pais ou tutores para com as pessoas com deficiência (art. 71.º, n.º 2, da CRP), o dever de defender e promover a saúde (art. 64.º, n.º 1, da CRP); o dever de defender o meio ambiente (art. 66º, n.º 1, da CRP), o dever de preservar o património cultural (art. 78.º, n.º 1, da CRP), o dever de defesa da Pátria (art. 276.º, n.º 1, da CRP)⁵¹.

Vale dizer, as normas da constituição que consagram deveres fundamentais apenas de modo excepcional tem estrutura de *direito diretamente exigível*, pelo que pressupõem uma interposição legislativa indispensável para a elaboração de planos organizatórios, procedimentais e processuais que definam e regulam o cumprimento do direito. Para CANOTILHO, as normas consagradoras de deveres fundamentais são normas desprovidas de determinabilidade jurídico-constitucional, e por isso, reclamam mediação legislativa, sem, contudo, tratar-se de normas programáticas de direitos fundamentais⁵².

⁴⁹ CASALTA NABAIS, José. *Do lugar dos deveres fundamentais na constituição*. Revista de Legislação e de Jurisprudência, ano 148º, n. 4017. Coimbra: Gestlegal, junho-agosto/2019, p. 13. CASALTA NABAIS, José. *A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos*. Revista Direito Mackenzie, v. 3, n. 2. São Paulo: Universidade Presbiteriana Mackenzie, 2002, p. 18.

⁵⁰ VIEIRA DE ANDRADE, José Carlos. *Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*. Coimbra: Almedina, 6ª Edição. Coimbra: Almedina, 2019, p. 170.

⁵¹ MIRANDA, Jorge. *Manual de Direito Constitucional*. Tomo IV – 3 ed. Coimbra: Coimbra, 2000, p. 280.

⁵² CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7. ed., Coimbra: Almedina, 2003, p. 532. No mesmo sentido CHULVI, para quem “el entendimiento jurídico de los deberes fundamentales no puede cuestionarse por el hecho de que los preceptos constitucionales que los preveen no sean directamente aplicables por los operadores jurídicos ni tampoco parece adecuado calificar los preceptos constitucionales como “jurídicamente irrelevantes” debido al hoyindiscutido carácter normativo de la Constitución que obliga a considerarla como una norma jurídica, susceptible de aplicación por parte de los poderes públicos encargados de la aplicación del Derecho y no como una serie de principios meramente programáticos que no vinculan a los sujetos y órganos encargados de velar por el cumplimiento del orden jurídico” In: CHULVI, Cristina P. *El*

É nesse sentido que os dispositivos constitucionais que consagram deveres são preceitos dirigidos essencialmente ao legislador ordinário para que este os concretize ou modele na esteira das decisões políticas tomadas dentro do âmbito de atuação definido pela constituição⁵³. Isto é, para o legislador são os deveres fundamentais “*em parte, imposições constitucionais de carácter permanente (se bem que indirectas) e, em parte, autorizações ou habilitações para legislar*”⁵⁴.

Disso resulta que no momento da concretização legal dos deveres fundamentais detém o legislador ampla margem de liberdade para o estabelecimento das sanções cominadas pelo seu descumprimento, bem como pelo efetivo preenchimento do conteúdo do dever, para além da delimitação coincidente com os direitos, liberdades e garantias postas na constituição⁵⁵. Com efeito, a vinculação legislativa coloca quanto à existência e quanto ao conteúdo objeto de concretização derivados da constituição. Fora daí, dispõe o legislador de significativo espaço de conformação de deveres e de cominação de sanções⁵⁶.

Isso não implica serem os preceitos constitucionais instituidores de deveres, seja de modo expreso ou implícitos, meras proclamações ou normas dirigentes ou programáticas, na medida em que integram a parcela da constituição que se relaciona com o indivíduo em si mesmo considerado. Tais são normas jurídico-constitucionais dotadas de específica eficácia jurídica que vai muito para além da que é própria daquelas normas programáticas, o que significa, sucintamente, que os deveres fundamentais não têm uma eficácia nos termos da constituição, mas uma eficácia apenas nos termos das leis que os concretizam e disciplinam⁵⁷.

deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos publicos. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001, p. 60.

⁵³ CASALTA NABAIS, José. *Do lugar dos deveres fundamentais na constituição*. Revista de Legislação e de Jurisprudência, ano 148º, n. 4017. Coimbra: Gestlegal, junho-agosto/2019, p. 14.

⁵⁴ CASALTA NABAIS, José. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. 4ª Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2015, p. 165.

⁵⁵ CASALTA NABAIS, José. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. 4ª Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2015, p. 155.

⁵⁶ CASALTA NABAIS, José. *A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos*. Revista Direito Mackenzie, v. 3, n. 2. São Paulo: Universidade Presbiteriana Mackenzie, 2002, p. 18.

⁵⁷ CASALTA NABAIS, José. *A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos*. Revista Direito Mackenzie, v. 3, n. 2. São Paulo: Universidade Presbiteriana Mackenzie, 2002, p. 19.

CASALTA NABAIS, José. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. 4ª Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2015, p. 159.

Para CHULVI, a aceitação dos deveres como categorias jurídicas abstratas na medida em que implicam situações de sujeição, mas que não correspondem a verdadeiros direitos subjetivos, como acontece com as obrigações deles decorrentes, a par da necessidade de uma etapa processual de concretização legislativa. Esses deveres, genericamente formulados nos textos constitucionais, fizeram com que se falasse da doutrina da irrelevância dos preceitos da Norma fundamental que continha tais figuras jurídicas⁵⁸. A visão negativa dos deveres constitucionais entendidos como termos para medir o alcance dos direitos e a ideia de que mesmo na falta das normas constitucionais relativas poderiam ter sido configuradas pelo direito ordinário, contribuem para esta caracterização de “*normas supérfluas*”, como defendido por CARBONE⁵⁹ e BALLADORE PALLIERI⁶⁰.

CASALTA NABAIS refere ser aos deveres fundamentais aplicável o *regime geral dos direitos fundamentais*, na medida em que devem ser observados: a) o princípio da universalidade; b) o princípio da igualdade; c) o princípio da validade dos deveres fundamentais face às pessoas e organizações coletivas; d) o princípio da aplicabilidade dos deveres fundamentais aos portugueses residentes no estrangeiro e aos estrangeiros e apátridas que residam ou se encontrem em Portugal; e) o princípio do acesso ao Provedor de Justiça e aos tribunais para a defesa face a deveres fundamentais cuja concretização ou disciplina legal ultrapasse os seus contornos constitucionais; f) o princípio do direito de resistência a ordens que atuem deveres constitucionais para além do constitucionalmente permitido; g) o princípio da responsabilidade civil das entidades públicas, seus funcionários e agentes e h) princípio da proporcionalidade *lato sensu* ou princípio da proibição do excesso⁶¹.

Neste aspecto, o dever fundamental opera nos estritos limites das competências materiais e legislativas delimitadas pela constituição, que as discriminam e distribuem, no caso da Constituição Federal de 1988, entre os entes federados. No limite, os próprios deveres fundamentais dirigidos diretamente ao estado, na forma de ‘tarefas estatais’ (*Verfassungsaufträge*) constitucionalmente fixadas, se aproxima o conceito de competência. Daí a conclusão de parte da doutrina no sentido de que o dever fundamental somente faz

⁵⁸ CHULVI, Cristina P. *El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos publicos*. Madrid: Centro de Estudios Politicos y Constitucionales, 2001, p. 57.

⁵⁹ CARBONE, Carmelo. *I doveri pubblici individuali nella Costituzione*. Milano: Giuffrè, 1947, p. 82.

⁶⁰ BALLADORE PALLIERI, Giorgio. *Diritto Costituzionale*, 11 ed. Milano: Giuffrè, 1976, p. 381.

⁶¹ CASALTA NABAIS, José. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. 4ª Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2015, p. 139 e seguintes.

sentido dogmático autônomo se entendido como aquele dirigido ao indivíduo, subtraídos os deveres estatais⁶² - o que, *data venia*, não nos parece a melhor solução.

Ademais, se os deveres fundamentais não retiram eficácia direta dos termos em que vertidos constitucionalmente, mas apenas no âmbito das leis que os concretizam⁶³, a obrigação deles decorrente, para o indivíduo, será sempre *ex lege*, e nunca *ex constitutionis*⁶⁴.

1.5 Deveres na Constituição Federal de 1988

Não foge à tendência de desinteresse à matéria dos deveres a Constituição Federal de 1988, no que pesem reiteradas referências a direitos fundamentais e ser o seu Capítulo I do Título II intitulado “*Dos direitos e deveres individuais e coletivos*”. Nesse contexto, aproveitamos, abaixo, o catálogo de deveres constitucionais (fundamentais ou não) contidos na Lei Fundamental brasileira apresentado por DIMOULIS e MARTINS⁶⁵.

Tratam os autores de *deveres estatais implícitos e não autônomos*, que correspondem à efetivação dos direitos fundamentais pelo Estado, através das respectivas ações ou políticas públicas apropriadas. Trata-se de deveres implícitos que se deduzem dos próprios direitos fundamentais dos quais decorrem, e, portanto, carentes de autonomia. Para CASALTA NABAIS, não se tratam tais deveres de deveres *fundamentais*, mas de deveres correlativos dos direitos fundamentais ou deveres de direitos fundamentais que constituem o lado passivo dos direitos⁶⁶.

Deveres estatais explícitos e não autônomos, da mesma forma, são correspondentes ao reflexo do direito fundamental correlativo, como é o caso do art. 5º, inc. LXXV da CF ao estabelecer que “o Estado indenizará o condenado por erro judiciário”.

⁶² DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo. *Deveres Fundamentais*. In: LEITE, George Salomão; SARLET, Ingo Wolfgang; CARBONELL, Miguel (Coord.). *Direitos, deveres e garantias fundamentais*. Salvador: Juspodium, 2011, p. 339.

⁶³ CASALTA NABAIS, José. *A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos*. Revista Direito Mackenzie, v. 3, n. 2 São Paulo: Universidade Presbiteriana Mackenzie, 2002, p. 10.

⁶⁴ Em sentido contrário: CUNHA PONTES, Helenilson (Coord.). *Revisitando o Tema da Obrigação Tributária*. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. Vol. 1: Estudos em Homenagem a Alcides Jorge Costa. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 115.

⁶⁵ DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo. *Deveres Fundamentais*. In: LEITE, George Salomão; SARLET, Ingo Wolfgang; CARBONELL, Miguel (Coord.). *Direitos, deveres e garantias fundamentais*. Salvador: Juspodium, 2011, p. 327-329.

⁶⁶ CASALTA NABAIS, José. *A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos*. Revista Direito Mackenzie, v. 3, n. 2 São Paulo: Universidade Presbiteriana Mackenzie, 2002, p. 19.

Deveres não autônomos dos particulares, no sentido de a garantia do direito fundamental do titular específico depender do reconhecimento de um respectivo dever de terceiros, a saber, do Estado e também dos particulares. Exsurtem da própria *eficácia horizontal dos direitos fundamentais* os correlativos deveres reflexos.

Deveres autônomos dos particulares, nas hipóteses em que Constituição fixa deveres de determinadas categorias para com a coletividade, como é que o caso do art. 205 da Constituição Federal, em que estabelecida a educação como dever da família. O dispositivo constitucional exemplifica a baixa normatividade das normas constitucionais que veiculam deveres autônomos, restando indispensável a intermediação do legislador no sentido da sua concretização e delimitação infraconstitucional⁶⁷.

Contudo, apontam estes autores três exceções, a saber: (i) o *dever de fidelidade à Constituição*, o qual não vem expresso no corpo do texto constitucional brasileiro, mas resta presente na legislação ordinária, como ao tipificar criminalmente condutas que lesam ou expõem a perigo de lesão o regime representativo e democrático, a Federação e o Estado de Direito no bojo da denominada Lei de Segurança Nacional (Lei nº 7.170/1983), verdadeiro apêndice em vigor do regime ditatorial militar. (II) o *dever de cumprir as leis vigentes*, também implícito no texto da Constituição Federal, mas resultante da atribuição de competências legislativas aos entes federados. E (iii) os *deveres coletivos tradicionais*, como a previsão de serviço militar obrigatório (art. 143, CF), e os chamados *novos direitos coletivos*, como a segurança pública (art. 144), a educação (art. 205), a preservação ambiental (art. 225), a tutela das crianças, dos adolescentes e dos idosos (arts. 227 e 230).

Deveres de criminalização endereçados ao Estado, a exemplo do art. 5º, inc. XLIII que impõe ao Poder Legislativo a tipificação da prática de tortura, o tráfico de entorpecentes

⁶⁷ Sobre o art. 205 da Constituição Federal, referem os autores que a Constituição não indica o que a ‘família’ deve fazer para promover a educação de seus membros, quais integrantes da família devem assumir essa obrigação e como, se a família deve se limitar a cuidar da formação de seus integrantes, se é suficiente matricular os jovens em instituições de ensino ou se a própria família deve lhes propiciar conhecimentos etc. Enquanto estas dúvidas não são respondidas mediante legislação específica, o dever permanece mero apelo político-institucional ou moral, sem relevância normativa, como bem observam os críticos dos deveres fundamentais (...). Dito de outra maneira, torna-se necessária a intermediação do legislador que é o primeiro e crucial destinatário das normas definidoras de deveres fundamentais”. In: DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo. *Deveres Fundamentais*. In: LEITE, George Salomão; SARLET, Ingo Wolfgang; CARBONELL, Miguel (Coord.). *Direitos, deveres e garantias fundamentais*. Salvador: Juspodium, 2011, p. 330.

e drogas afins, bem como a discriminação atentatória dos direitos e liberdades fundamentais (inc. XLI).

Deveres estatais de tutela (staatliche Schutzpflichten) reconhecidos por parte da doutrina como o dever do Estado de repelir ativa e preventivamente ameaças a direitos fundamentais causadas por particulares. Aqui se parte da premissa de que o particular é capaz de, efetivamente, violar normas de direito fundamental. Isto é, a partir do exercício de outro direito fundamental, malferir direito fundamental objeto do dever de tutela do Estado em circunstância que promova a irreparabilidade da lesão, a incontrollabilidade dos processos de surgindo da ameaça e assimetria de forças entre os particulares em conflito. Desse modo a atuação do Estado se dará primordialmente no campo legislativo no sentido da proibição de condutas, bem como no dever de prevenção de riscos e fomento à segurança⁶⁸.

Por fim, remete-se à controversa figura dos *direitos fundamentais acompanhados de deveres do titular*, representada na hipótese em que acompanha o direito fundamental um dever do titular de exercê-lo de determinada maneira, em atenção aos interesses da coletividade. Caso do direito de propriedade previsto no art. 5º, inc. XXIII, da CF, que, na opinião do primeiro autor, é acompanhado do dever de seu exercício conforme sua função social⁶⁹.

No âmbito dos deveres fundamentais autônomos, um dos pouquíssimos deveres fundamentais do cidadão no Estado Liberal é o dever fundamental de pagar impostos (art. 145, § 1º), ao lado dos de prestar o serviço militar (art. 143, da CF), compor o júri (no art. 5º, inc. XXXVIII, da CF) e o alistamento eleitoral (art. 14, §1º, da CF)⁷⁰, conforme já ensinava LOBO TORRES.

⁶⁸ DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo. *Teoria Geral dos Direitos Fundamentais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010, p. 118.

⁶⁹ DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo. *Deveres Fundamentais*. In: LEITE, George Salomão; SARLET, Ingo Wolfgang; CARBONELL, Miguel (Coord.). *Direitos, deveres e garantias fundamentais*. Salvador: Juspodium, 2011, p. 334.

⁷⁰ LOBO TORRES, Ricardo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, v. II – Valores e Princípio Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 178.

CAPÍTULO 2.

DO ESTADO FISCAL

“Since ‘state’ and ‘tax’ have so much to with each other it is natural to try to penetrate the nature of state from this point of view.”

*(Joseph A. SCHUMPETER, *The Crisis of Tax State*⁷¹)*

Para a compreensão do significado do dever fundamental de pagar impostos é necessária a identificação da feição moderna dos estados como Estados Fiscais, conforme se desenvolverá neste capítulo.

Com efeito, o estado necessita de recursos financeiros para realizar suas funções básicas na persecução do interesse público, auferindo receitas que podem ser consideradas como originárias (ou de direito privado) ou derivadas (de direito público). As primeiras dizem respeito aos ingressos obtidos pelo Estado através da exploração de seus próprios bens, sob o regime de direito privado, portanto em pé de igualdade com o particular. As segundas ocorrem quando o estado angaria receita pela imposição da lei, em posição de supremacia face ao interesse particular⁷².

A partir da transmutação dos estados absolutos em Estados Fiscais⁷³, resultado do triunfo do liberalismo como ideologia dominante do século XIX ao cabo das respectivas revoluções liberais em Inglaterra, Estados Unidos e França⁷⁴, assumiu a figura do imposto posição angular como instituto mantenedor das necessidades financeiras dos entes públicos. Necessidades estas sobrepujadas ao limite com o advento do Estado de Bem-Estar Social inaugurado na Constituição de Weimar de 1919 e implementado por grande parte dos países europeus no segundo pós-guerra.

⁷¹ SCHUMPETER, Joseph A. *The Crisis of Tax State*. In: SCHUMPETER, Joseph A.; SWEDBERG, Richard (ed.). *The Economics and Sociology of Capitalism*. New Jersey: Princeton University Press, 1991, p. 108.

⁷² BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002a, p. 130-131.

⁷³ CASALTA NABAIS, José. Da Sustentabilidade do Estado Fiscal. (In: CASALTA NABAIS, José; TAVARES DA SILVA, Suzana (coords.). *Sustentabilidade Fiscal em Tempos de crise*. Coimbra: Almedina, 2011. p. 12 ess.). Para maiores aprofundamentos: CASALTA NABAIS, José. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. 4ª Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2015, p. 195 e ss.

⁷⁴ CASALTA NABAIS, José. *Qual o Melhor Sistema Fiscal para o Século XXI?*. Revista de Estudos Tributários nº 127, maio-junho/2019. Porto Alegre: Ed. Síntese, 2019, p. 10.

Daí a relevância de se ressaltar a importância da identificação da feição moderna dos estados como, majoritariamente, fiscais, ou seja, estados “*cujas necessidades financeiras são essencialmente cobertas por impostos*”, conforme CASALTA NABAIS⁷⁵, ou “*que encontra o seu substrato na receita proveniente do patrimônio do cidadão (tributo) e que coincide com a época do capitalismo e do liberalismo*”, na lição de LOBO TORRES⁷⁶.

Calha ressaltar que a popularização do conceito criado por VON STEIN⁷⁷, em 1885, deveu-se à polêmica instaurada na altura da Primeira Guerra Mundial a respeito da solução dos problemas financeiros enfrentados pelos estados em conflito, travada entre GOLDSCHIED e SCHUMPETER⁷⁸. Para o primeiro, o Estado Fiscal (*Steuerstaat*) se identificava com o estado mínimo de matriz liberal dos Oitocentos, ao passo que o segundo o atrelava à própria ideia de Estado Moderno⁷⁹.

Do ponto de vista histórico, LOBO TORRES assevera que o Estado Fiscal coincide com o Estado de Direito, porquanto inexistente antes da modernidade, na medida em que não havia formas especiais de tributação com a finalidade de verter recursos para o poder público, mas apenas ingressos provenientes da exploração do patrimônio do príncipe, que constitui a fonte mais importante da riqueza do reino⁸⁰.

E se o Estado Fiscal coincide com a ideia de liberdade, apenas aquele que a cultiva, ao lado da igualdade e da legalidade, no bojo do que o poder tributário já nasce limitado, e que é suportado pelas receitas derivadas da economia privada pode ser considerado como

⁷⁵ CASALTA NABAIS, José. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. 4ª Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2015, p. 191-192. CASALTA NABAIS, José. Da Sustentabilidade do Estado Fiscal. (In: CASALTA NABAIS, José; TAVARES DA SILVA, Suzana (coords.). *Sustentabilidade Fiscal em Tempos de crise*. Coimbra: Almedina, 2011. p. 12.

⁷⁶ LOBO TORRES, Ricardo. *A Ideia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991. p. 38.

⁷⁷ VON STEIN, Lorenz J.. *Lehrbuch der Finanzwissenschaft*. 5 ed. Theil II, Abtheilung I, Leipzig: Brodhau, 1885, p. 133 e ss.

⁷⁸ SCHUMPETER, Joseph A. *The Crisis of Tax State*. In: SCHUMPETER, Joseph A.; SWEDBERG, Richard (ed.). *The Economics and Sociology of Capitalism*. New Jersey: Princeton University Press, 1991, p. 99 e ss.

⁷⁹ Para uma perspectiva histórica do conceito: CASALTA NABAIS, José. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. 4ª Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2015, p. 190 e ss, e CASALTA NABAIS, José. *O Princípio do Estado Fiscal*. Coimbra: Coimbra Editora, 2000, p. 364 e ss.

⁸⁰ LOBO TORRES, Ricardo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. vol. I: Constituição Financeira, Sistema Tributário e Estado Fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 521-522.

tal. A fiscalidade, do ponto de vista histórico, coincide, portanto, com a formação dos Estados Nacionais, do Estado Federal, da Democracia Liberal e do Estado Constitucional⁸¹.

Não é exagero referir que a instituição e cobrança de impostos (ou tributos não vinculados), nos termos das balizas traçadas pela Constituição, consistem no preço que pagamos pela liberdade⁸², e pela promoção em geral dos direitos fundamentais⁸³, ao mesmo tempo em que por eles são limitadas.

2.1 Pressupostos do Estado Fiscal

“O tributo justifica-se como instrumento para a expansão da liberdade, não para a sua restrição”

(Luís Eduardo SCHOUERI, *Tributação e Liberdade*⁸⁴)

Estes são os três elementos essenciais do conceito de Estado Fiscal: (i) a separação entre sociedade civil e estado; (ii) a prevalência do imposto sobre as demais formas tributárias no custeio da despesa pública; e (iii) a autolimitação do poder de tributar.

Quanto ao primeiro ponto, sustenta-se que a ideia de Estado Fiscal parte do pressuposto da separação entre estado e sociedade, que imponha ao estado que trate, essencialmente, da política e à sociedade civil que se ocupe, fundamentalmente, da economia. Nessa linha, é a atividade econômica preponderantemente desenvolvida em âmbito privado. Daí porque significar a “*estadualidade fiscal*” uma necessária cisão entre estado e economia e “*a conseqüente sustentação financeira daquele através da sua participação nas receitas da economia produtiva pela via do imposto*”⁸⁵.

⁸¹ LOBO TORRES, Ricardo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. vol. I: Constituição Financeira, Sistema Tributário e Estado Fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 521-522.

⁸² CALAMANDREI, Piero. *Non c'è Libertà senza Legalità*. Bari: Laterza, 2013, p. 21.

⁸³ Sob este ponto de vista, são os direitos serviços públicos financiados pela sociedade e administrados pelo Estado com o objetivo do aumento do bem-estar coletivo e individual. De modo que é falsa a dicotomia entre direitos fundamentais negativos (de primeira geração) e direitos fundamentais positivos (de segunda geração) todos os direitos são positivos. HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. *The Cost of Rights. Why Liberty Depends on Taxes.*, New York. London: Norton & Company, 2000, p. 18.

⁸⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo, *Tributação e Liberdade*. In: TORRES, Heleno Taveira; PIRES, Adilson Rodrigues. *Princípios de Direito Financeiro e Tributário - Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*, v. 1. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 396.

⁸⁵ CASALTA NABAIS, José. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. 4ª Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2015, p. 196. No mesmo sentido: CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário e Análise Econômica do Direito*. Rio de Janeiro: Elsevier. 2009, p. 145; ABRAHAM, Marcus. *Curso de Direito Financeiro Brasileiro*, 3 ed. Rio de Janeiro: Forense,

Dessarte, pressupõe o Estado Fiscal a economia de mercado, a propriedade privada e a autonomia e livre iniciativa em âmbito privado, pelo que a necessidade do exercício do poder de tributar é disso contingência.

Se tal separação não é absoluta e nem veda o exercício econômico no âmbito público, é certo que afasta a hipótese de o estado se confundir com a economia. Permanecendo, portanto, com atuação subsidiária, regulatória e complementar no sentido do auxílio e criação de condições para o bom funcionamento das instituições de mercado e proteção da liberdade do contribuinte, bem como responsável pelo equilíbrio geral da economia, sobretudo em nível macroeconômico⁸⁶.

De igual sorte, não se exige que a totalidade das despesas públicas sejam suportadas pela espécie tributária do imposto, somente a sua maioria. Daí que a construção da fiscalidade não afasta as demais formas de obtenção de receita, como a receita originária do próprio patrimônio público, bem como aquelas decorrentes da atuação estatal em âmbito econômico, e sim privilegia, dentre todas, aquela derivada da arrecadação obtida através de tributos não vinculados⁸⁷.

Nesta quadra, o que efetivamente não compete ao Estado Fiscal, sob pena de sua descaracterização, é a expansão do intervencionismo econômico de modo tal que coloque em xeque o princípio da subsidiariedade ou supletividade do estado neste domínio, ou seja, não pode ameaçar o primado da liberdade e autonomia privada dos indivíduos, que deve permanecer como criadora de bens e riquezas objeto da incidência tributária⁸⁸.

Quanto ao segundo ponto, não basta sejam as receitas derivadas da atividade econômica privada revestidas de natureza meramente tributária, mas que sejam preponderantemente calcadas na figura do imposto ou ainda, em espécies tributárias não vinculadas.

2015, p. 19; ROCHA, Sérgio André. *Fundamentos do Direito Tributário Brasileiro*. Belo Horizonte: Letramento, Casa do Direito, 2020, p. 12.

⁸⁶ CASALTA NABAIS, José. *O Princípio do Estado Fiscal*. Coimbra: Coimbra Editora, 2000, p. 372. CASALTA NABAIS, José. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. 4ª Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2015, p. 199.

⁸⁷ FUCK, Luciano Felício. *Estado Fiscal e Supremo Tribunal Federal*. Série IDP. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 99.

⁸⁸ CASALTA NABAIS, José. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. 4ª Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2015, p. 199.

Nesse contexto, CASALTA NABAIS estabelece distinção entre o Estado Fiscal e o Estado Tributário, sendo este predominantemente assentado, financeiramente, não em tributos não vinculados (unilaterais), mas sim em tributos vinculados (bilaterais)⁸⁹, de que são expressões as taxas e contribuições especiais, como as contribuições de melhoria verificadas no sistema tributário brasileiro (art. 145, inc. III, da CF).

Em razão da ausência de vinculação a qualquer atuação ou contraprestação estatal, a figura dos impostos deve ser imposta a todos cidadãos na medida de sua capacidade contributiva, inexistindo relação direta entre os benefícios individuais usufruídos a partir da administração pública. É que grande parcela da atividade estatal consiste em serviços públicos gerais e não individualizáveis, pelo que não podem ser financiados através das taxas ou outros tributos vinculados/bilaterais.

Trata-se das chamadas clássicas do estado, como os bens públicos constituídos pela manutenção do exército e da defesa nacional, pela política externa, pela política econômica, pela segurança pública e funcionamento das polícias, bem como dos poderes constituídos. Tais bens públicos, porque são bens públicos por natureza, somente podem ser suportados por impostos⁹⁰.

E ao lado desses bens, temos no Estado Social um conjunto de bens públicos, cujos custos muito embora possam ser repartidos e individualizados pelos efetivos beneficiários, como aqueles relativos aos direitos fundamentais de segunda geração (saúde, educação, seguridade social etc.), são estes repartidos entre toda a sociedade, por expressa opção constitucional. É senão por força desta estrita exigência constitucional que a sustentabilidade destes bens deve ser suportada por todos os contribuintes⁹¹.

⁸⁹ CASALTA NABAIS, José. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. 4ª Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2015, p. 199.

⁹⁰ CASALTA NABAIS, José. Da Sustentabilidade do Estado Fiscal. In: CASALTA NABAIS, José; TAVARES DA SILVA, Suzana (coords.). *Sustentabilidade Fiscal em Tempos de crise*. Coimbra: Almedina, 2011, p. 14-15.

⁹¹ CASALTA NABAIS, José. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. In: CASALTA NABAIS, José. *Por uma Liberdade com Responsabilidade-Estudios sobre Direitos e Deveres Fundamentais*. Coimbra: Coimbra Editora, 2007, p 186.

Desse modo, em sendo a grande maioria das tarefas assumidas pelos estados modernos suportada por impostos, desde já se antevê não seria a instituição de um Estado Tributário ou um Estado de Taxas a solução para a crise do financeira do Estado Fiscal⁹².

No caso brasileiro, o sistema tributário prevê uma estendida gama de tributos não vinculados (unilaterais) de competência da União, a exemplo das contribuições sociais, contribuições de intervenção no domínio econômico, contribuições de interesse de categoriais profissionais ou econômicas e de custeio do serviço de iluminação pública (art. 145 da CF), para além dos impostos sobre a renda (IR); importações (II); exportações; produtos industrializados (IPI); operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF); propriedade territorial rural (ITR0, bem como sobre grandes fortunas (IGF), ainda pendente de instituição via Lei Complementar.

Mas a indiscutível relevância no direito financeiro brasileiro das contribuições especiais, que já corresponde à maior fatia do orçamento federal, superior até mesmo à arrecadação obtida através dos impostos, não dá azo à descaracterização do Estado Fiscal. Isso porquanto são estas contribuições também tributos não vinculados a qualquer atuação estatal, com o traço característico da sua *destinação específica*, ou *afetação a finalidades estatais específicas*⁹³. Tal circunstância, todavia, é fator de intensa limitação no âmbito da liberdade orçamentária da administração pública⁹⁴. Daí a precisa afirmação de que as contribuições no ordenamento brasileiro têm estrutura normativa interna, *i.e.*, hipótese de incidência e base de cálculo, própria de imposto⁹⁵.

A existência da peculiar figura da Desvinculação das Receitas da União (DRU - art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias), mecanismo que permite ao governo federal usar livremente 30% de todos os tributos federais vinculados por lei a fundos ou

⁹² CASALTA NABAIS, José. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. 4ª Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2015, p. 200.

⁹³ PAULSEN, Leandro; PITTEN VELLOSO, Andrei. *Contribuições: Teoria geral, Contribuições em espécie*, 2ª edição revista e atualizada. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 41.

⁹⁴ FUCK, Luciano Felício. *Estado Fiscal e Supremo Tribunal Federal*. Série IDP. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 101.

⁹⁵ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª edição atualizada por Misabel Abreu Machado DERZI. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p.1033 (nota de atualização). Não por acaso, grandes autores brasileiros classificam as contribuições especiais, sob a perspectiva dicotômica de sua vinculação ou não-vinculação a um agir estatal, como impostos Vide: CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p.76; CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 32ª ed., revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional n. 99/2017. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 490.

despesas específicas (como aquelas relativas à educação, saúde e previdência social), em qualquer despesa considerada prioritária, na formação de superávit primário e no manejo de recursos para o pagamento de juros da dívida pública, reforça a estadualidade fiscal brasileira.

O terceiro pressuposto do Estado Fiscal se concentra na existência de limites ao poder tributário. Um limite mínimo, que decorre diretamente da existência de um nível de despesa pública abaixo do qual o estado não lograria exercer suas funções mínimas, correspondente a ao mínimo existencial. E um limite máximo, para além do qual a tributação ameaçaria a viabilidade do exercício da autonomia privada em âmbito econômico. Procura-se, assim, evitar um Leviatã Fiscal, decorrente do crescimento contínuo do gasto estatal e da carga fiscal, que em diversos países já supera 30% do PIB, chegando mesmo a 50%, pontualmente⁹⁶.

2.2 A Primeira Crise do Estado Fiscal

“If the will of the people demands higher and higher public expenditures, if more and more means are used for purposes for which private individuals have not produced them, if more and more power stands behind this will, and if finally all parts of the people are gripped by entirely new ideas about private property and the forms of life-then the tax state will have run its course and society will have to depend on other motive forces for its economy than self-interest. This limit, and with it the crisis which the tax state could not survive, can certainly be reached. Without doubt, the tax state can collapse”

(Joseph A. SCHUMPETER, The Crisis of Tax State⁹⁷)

LOBO TORRES refere que a primeira crise do Estado Fiscal se deu início do Século XX, na esteira das profundas repercussões econômicas deixadas pela Primeira Guerra Mundial. GOLDSCHIED, insere o conceito da fiscalidade de forma polêmica, ao sustentar que

⁹⁶ CASALTA NABAIS, José. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. 4ª Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2015, p. 216-217.

⁹⁷ SCHUMPETER, Joseph A. *The Crisis of Tax State*. In: SCHUMPETER, Joseph A.; SWEDBERG, Richard (ed.). *The Economics and Sociology of Capitalism*. New Jersey: Princeton University Press, 1991, p. 116.

o Estado Absolutista, titular da propriedade soberana, a perdera em nome do capitalismo, e deste ficara refém. Nesse passo, o Estado proprietário absoluto se transmuda no Estado endividado do constitucionalismo, ou seja, o Estado explorador se transforma no Estado explorado. GOLDSCHIED aponta que a solução para crise do Estado Fiscal, que se definia por uma cisão entre o antagonismo entre Estado e povo, passaria, necessariamente pela reapropriação da economia pelo Estado (*Reappropriation des Staates*): o retorno do Estado Fiscal endividado para um Estado de economia reapropriada⁹⁸.

SCHUMPETER, por outro lado, na célebre obra intitulada "A Crise do Estado Fiscal" (*Die Krise des Steuerstaats*) reconhece a somatização dos problemas do Estado Fiscal apontadas por GOLDSCHIED, e prevê indícios de seu perecimento⁹⁹. Contudo, para ele a solução não apontava na direção da reapropriação da economia de volta para o espaço público, e sim na direção oposta.

Isso na medida em que o imposto não apenas instrumentaliza o Estado, mas sim o conforma, de tal modo que não podem ser visualizados separadamente. E a hora não indicava, como necessidade incontornável, o desaparecimento da iniciativa privada e, conseqüentemente, do Estado Fiscal. A sociedade seguiria sobre a empresa privada e o Estado Fiscal. Ao menos até o momento em que a empresa privada perderia seu sentido social através do desenvolvimento da economia e da conseqüente expansão da esfera de proteção social, garantida pela despesa pública¹⁰⁰.

De fato, a história ensina que após a profunda intervenção do Estado na economia durante o primeiro conflito mundial, com assunção de uma série de atividades antes relegada

⁹⁸ LOBO TORRES, Ricardo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. vol. I: Constituição Financeira, Sistema Tributário e Estado Fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 526.

⁹⁹ Assim vaticina o autor: "It can now be seen how untenable is the phrase that with the public economy and contrary to the private economy, income depends on outgoings. The fiscal capacity of the state has its limits not only in the sense in which this is self-evident and which would be valid also for a socialist community, but in a much narrower and, for the tax state, more painful sense. If the will of the people demands higher and higher public expenditures, if more and more means are used for purposes for which private individuals have not produced them, if more and more power stands behind this will, and if finally all parts of the people are gripped by entirely new ideas about private property and the forms of life-then the tax state will have run its course and society will have to depend on other motive forces for its economy than self-interest. This limit, and with it the crisis which the tax state could not survive, can certainly be reached. Without doubt, the tax state can collapse" In: SCHUMPETER, Joseph A. *The Crisis of Tax State*. In: SCHUMPETER, Joseph A.; SWEDBERG, Richard (ed.). *The Economics and Sociology of Capitalism*. New Jersey: Princeton University Press, 1991, p. 116.

¹⁰⁰ SCHUMPETER, Joseph A. *The Crisis of Tax State*. In: SCHUMPETER, Joseph A.; SWEDBERG, Richard (ed.). *The Economics and Sociology of Capitalism*. New Jersey: Princeton University Press, 1991, p. 131.

ao corpo social privado, não restou possível um simples retorno ao *status quo ante*. Trilhou-se, por outro lado, o caminho da compatibilização entre intervencionismo e dirigismo social e econômico com o Estado de Direito: surgia assim o Estado Social, Estado de Bem-Estar Social ou, ainda, o designado “modelo social europeu”, definitivamente implantado ao final da segunda guerra¹⁰¹. É o Estado Social Fiscal, de base teórica keynesiana, a vertente financeira do Estado Social de Direito¹⁰².

Não faltaram, porém, outras tentativas de superação da primeira grande crise do Estado Fiscal. Falharam os socialistas na criação do Estado Não-Fiscal (Estado Neopatrimonial), que desabou em 1991 com a dissolução da União Soviética. Falharam, também, os fascistas, que no entreguerras, erigiram, sem sucesso, o Estado Corporativo italiano (fulcrado na repartição do poder público entre o Estado e organismos Sociais, sob forte narrativa ideológica), e o Estado Totalitário alemão (marcado pelo desaparecimento da Constituição de Weimar com a concentração do poder estatal exclusivamente nas mãos de ferro do *Führer*)¹⁰³.

2.3 A Segunda Crise do Estado Fiscal

“Constituency demands for entitlement-like welfare transfers based on public expectations for continuance of existing programs, exceed the revenues that the same constituents are willing to provide in taxes. There is a political mismatch between the two sides of the budgetary account.”

(James M. BUCHANAN, The Fiscal Crises in Welfare Democracies with Some Implications for Public Investment¹⁰⁴)

¹⁰¹ CASALTA NABAIS, José. *Qual o Melhor Sistema Fiscal para o Século XXI?*. Revista de Estudos Tributários nº 127, maio-junho/2019. Porto Alegre: Ed. Síntese, 2019, pp. 14-15. CASALTA NABAIS, José. *Da Sustentabilidade do Estado Fiscal*. In: CASALTA NABAIS, José; TAVARES DA SILVA, Suzana (coords.). *Sustentabilidade Fiscal em Tempos de crise*. Coimbra: Almedina, 2011, pp. 18-19.

¹⁰² LOBO TORRES, Ricardo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. vol. I: Constituição Financeira, Sistema Tributário e Estado Fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 528.

¹⁰³ LOBO TORRES, Ricardo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. vol. I: Constituição Financeira, Sistema Tributário e Estado Fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 528

¹⁰⁴ BUCHANAN, James M.. *The Fiscal Crises in Welfare Democracies with Some Implications for Public Investment*. In: SHIBATA, Hirofumi; IHORI, Toshihiro. *The Welfare State, Public Investment, and Growth. Selected Papers from the 53rd Congress of the International Institute of Public Finance*. Springer Japan: Tokyo, 1998, p. 3.

O segundo ponto de crise do Estado que depende de sustentação fiscal decorreu justamente após o auge de sua feição Social, entre as décadas de 50 e 70, em direção à desestabilização do Estado Socialista (União Soviética e países do leste da Europa) e ao aprofundamento da globalização em nível econômico¹⁰⁵.

No apagar das luzes dos anos de 1970, a dimensão do *Welfare State* passa a ser questionada na esteira do incremento substancial da dívida pública, representada por sucessivos orçamentos deficitários, declínio da atividade econômica e prodigalidade na gestão dos recursos públicos. De fato, o viés assistencialista do Estado Social inexoravelmente leva ao aumento da despesa pública com a previdência e a seguridade social, sem a correspondente elevação das receitas, seja pela via do crescimento da economia ou da elevação da carga fiscal¹⁰⁶.

O norte-americano O'CONNOR define a crise fiscal do Estado como esta tendência de aumentarem as despesas públicas mais rapidamente do que as entradas. Se, por um lado, é certo que certo não existir lei de ferro em virtude da qual as despesas devem sempre aumentar mais rápido do que a renda, por outro o fato é de que as necessidades crescentes do corpo social chegaram a um tal nível que somente o Estado poderá satisfazê-las, que geram também crescentes expectativas sobre o orçamento público¹⁰⁷.

O'CONNOR, no escopo da realidade estadunidense, aponta diversas causas para tanto, como o descontrolado avanço da interferência do estado na economia, a resistência dos trabalhadores ao aumento dos impostos, a proteção do capital monopolista; as contradições entre os trabalhadores da iniciativa pública e privada, a incompatibilidade entre as necessidades da União e dos Estados Federados, etc.¹⁰⁸.

No mesmo sentido a crítica de BUCHANAN, segundo o qual há uma incompatibilidade política entre os dois lados do orçamento público: se, por um lado, os eleitores demandam transferências de bem-estar na forma de direitos, fundadas na continuidade de programas sociais, por outro, tais demandas excedem o montante das receitas que os mesmos eleitores

¹⁰⁵ LOBO TORRES, Ricardo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. vol. I: Constituição Financeira, Sistema Tributário e Estado Fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 539-540.

¹⁰⁶ LOBO TORRES, Ricardo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. vol. I: Constituição Financeira, Sistema Tributário e Estado Fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 540.

¹⁰⁷ O'CONNOR, James. *La crisi fiscale dello Stato*. Torino: Einaudi, 1977, p. 5.

¹⁰⁸ O'CONNOR, James. *La crisi fiscale dello Stato*. Torino: Einaudi, 1977, p. 277-302.

estão dispostos a fornecer através de impostos¹⁰⁹. E o resultado disse é que caminha o Estado para a supressão das liberdades pela via do intervencionismo econômico e da exorbitante carga fiscal. Um Leviatã, comandado por uma classe política preocupada em saciar todas as demandas dos eleitores através do permanente aumento da despesa pública, sem levar em conta o âmbito negativo da correspondente elevação do esforço e da carga fiscal¹¹⁰.

BÖS, em trabalho de idêntico título de SCHUMPETER, coloca dentre as causas de insatisfação do atual sistema fiscal e da distribuição de bens públicos o efeito desincentivador do imposto de renda progressivo, que ao mesmo tempo é pilar do sistema fiscal e serve como um dos principais instrumentos de redistribuição de renda; a ineficiência dos serviços públicos em comparação com a iniciativa privada e a diminuição da preferência pelos bens públicos. Uma crise do Estado Fiscal se daria se a maioria da população não apoiasse o financiamento de bens e serviços públicos por um imposto de renda progressivo, mas prefeririam comprar estes bens e serviços de fornecedores privados. Ademais, este contexto de preferência privada dos consumidores e a ineficiência do serviço público poderia levar a uma crise absoluta do Estado Fiscal, hipótese em que qualquer iniciativa de política fiscal não teria apoio da maioria da sociedade¹¹¹. Paradoxalmente, a crise se torna mais improvável quanto mais as pessoas querem um setor público menor¹¹².

¹⁰⁹ BUCHANAN, James M.. *The Fiscal Crises in Welfare Democracies with Some Implications for Public Investment*. In: SHIBATA, Hirofumi; IHORI, Toshihiro. *The Welfare State, Public Investment, and Growth*. Selected Papers from the 53rd Congress of the International Institute of Public Finance. Springer Japan: Tokyo, 1998, p. 3.

¹¹⁰ BUCHANAN, James M.. *The Limits of Liberty, Between Anarchy and Leviathan*. Collected Works of James M. Buchanan, vol. 7. Liberty Fund: Indianapolis., 2000, p. 186.

¹¹¹ “Why are people dissatisfied with the present system of taxation and public supply of goods? Of course, many different reasons exist. However, in my opinion, three reasons prevail and therefore I will restrict my analysis to these three: - the disincentive effects of the progressive income tax which is a backbone of our system of taxation because it serves as one of the primary instruments of income redistribution; - the inefficiency of public supply as compared with private supply. This is correct even if privately produced goods are publicly (bureaucratically) allocated; all the more inefficiency prevails if publicly produced goods are publicly allocated. There exists a lot of empirical studies on the topic; moreover, recent opinion polls show that the population is very aware of and sensitive to this problem; - the decreasing preferences for the publicly supplied goods, as expressed by different political actions of smaller and larger population groups (from 'initiative groups' to 'tax parties'). Let a 'crisis' of the tax state be given, if the discontent of the population with the system of progressive taxation exceeds a particular limit. (...) A crisis of the tax state is given, if a majority of the population does not support the financing of publicly supplied goods by a progressive income tax but would prefer to buy these goods at given prices from private suppliers” In: BÖS, Dieter. *Crisis of the Tax State*. Public Choice, v. 38, 1982, p. 225.

¹¹² BÖS, Dieter. *Crisis of the Tax State*. Public Choice, v. 38, 1982, p. 239.

2.4. Estado Fiscal e Pós-Modernidade

(...) falar em Estado Pós-Moderno, talvez seja excessivo ou mesmo abusivo. Com efeito, não é visível que o Estado tenha falecido, tendo-se aberto a sua sucessão e chamado a esta um outro tipo de Estado. Por isso, qualquer anúncio de sua morte será, por certo, prematuro ou, pelo menos, exagerado. Daí que seja mais acertado falar em crise do Estado.

(José CASALTA NABAIS, Da Sustentabilidade do Estado Fiscal¹¹³)

No final do século XX, o problema da expansão da despesa pública no âmbito do Estado Social sofre influxos de novos fenômenos relativos à concorrência fiscal internacional, decorrente da internacionalização dos negócios, à integração regional e à globalização econômica.

Segundo CASALTA NABAIS, com efeito, a internacionalização, a integração regional e a globalização econômicas são forças que induzem ao questionamento do papel e da evolução do Estado e dos sistemas fiscais que o sustenta. Do ponto de vista da estrutura vertical, o sistema tornou-se deveras complexo, com o acréscimo à tributação em nível estadual, regional e municipal, de desdobramentos do poder tributário concretizados através de mecanismos de partilha da receita fiscal. Do ponto de vista da estrutura horizontal, há incidência sistemática da tributação sobre a renda ou o rendimento, o consumo, e o patrimônio, bem como sobre novas manifestações de capacidade contributiva e extrafiscalidade¹¹⁴.

O próprio fenômeno da circulação transnacional de capitais acrescido do crescimento da economia digital deu azo à exploração, no limite, de um planejamento tributário, tendencialmente agressivo, por um lado, e da concorrência fiscal internacional, por outro. Nesta trama, logram as multinacionais reduzirem suas cargas tributárias de forma significativa, ao deslocarem-se para países carga fiscal extremamente baixas, explorarem a

¹¹³ CASALTA NABAIS, José. *Da Sustentabilidade do Estado Fiscal*. In: CASALTA NABAIS, José; TAVARES DA SILVA, Suzana (coords.). *Sustentabilidade Fiscal em Tempos de crise*. Coimbra: Almedina, 2011, p. 19.

¹¹⁴ CASALTA NABAIS, José. *Da Sustentabilidade do Estado Fiscal*. In: CASALTA NABAIS, José; TAVARES DA SILVA, Suzana (coords.). *Sustentabilidade Fiscal em Tempos de crise*. Coimbra: Almedina, 2011, pp. 20-21.

hipóteses de dupla não-tributação e brechas nas relações entre os sistemas fiscais locais¹¹⁵. Soma-se a isso a inefetividade das regras nacionais e padrões internacionais que, embora busquem a resolução de conflitos de competência respeitando a soberania dos Estados, não são capazes de, sem um nível elevado de cooperação entre as nações, eliminar o fenômeno da erosão das bases tributárias e transação de lucros e rendimentos¹¹⁶.

Daí porque o agravamento da insuficiência da receita fiscal e, por conseguinte, do problema da sustentabilidade do Estado Fiscal, testem progressivamente os limites máximos da imposição tributária, tendencialmente capazes de atingir efeitos confiscatórios sobre aqueles contribuintes de menor porte, sem meios de transferir para outros Estados suas manifestações de capacidade contributiva.

Surge, dessarte, o fenômeno do *apartheid fiscal*¹¹⁷, representado pela nítida sobrecarga da classe média de contribuintes, nem grandes o bastante para se deslocizarem ou exercerem influência política no sentido da desoneração fiscal de setores específicos, nem pequenos o bastante para alcançarem reduzidas alíquotas da escala de progressividade dos impostos, e correspondente desagregação da base de legitimação do Estado Democrático.

Sob o ponto de vista da despesa pública, se redobra a importância do orçamento¹¹⁸. De um lado, a lei orçamentária emanada do Estado de Direito constitui parâmetro de controle político da administração, que na sua vigência fica vinculada à execução dos gastos nos

¹¹⁵ “Temos assim uma competitividade, uma concorrência entre sistemas fiscais que leva os Estados a reduzir sobretudo a tributação das empresas, bem como a permitir que estas utilizem diversos instrumentos para reduzir a sua matéria colectável, como acontece, por exemplo, com os preços de transferência”. CASALTA NABAIS, José. *Da Sustentabilidade do Estado Fiscal*. In: CASALTA NABAIS, José; TAVARES DA SILVA, Suzana (coords.). *Sustentabilidade Fiscal em Tempos de crise*. Coimbra: Almedina, 2011, p. 22.

¹¹⁶ OCDE (2013). *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. OECD Publishing. p. 9-10. Disponível em <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>.

¹¹⁷ “Efectivamente, é cada vez mais visível a existência, nesse domínio, de dois tipos de contribuintes: uns, sobretudo os trabalhadores dependentes, que pagam os impostos estabelecidos pelo parlamento nos termos constitucionais, designadamente com base numa ideia de igualdade aferida pela capacidade contributiva; outros, os quais integram uma parte significativa dos trabalhadores independentes e das empresas que, em virtude de regimes fiscais de favor que podem escolher ou, de algum modo, podem modelar através de grupos de pressão ou lóbis em que se inserem, acabam pagando menos de imposto do que os demais contribuintes”. CASALTA NABAIS, José. *Da Sustentabilidade do Estado Fiscal*. In: CASALTA NABAIS, José; TAVARES DA SILVA, Suzana (coords.). *Sustentabilidade Fiscal em Tempos de crise*. Coimbra: Almedina, 2011, p. 37.

¹¹⁸ Sobre a natureza jurídica da lei orçamentária: LAVOURAS, Maria Matilde Costa. *Natureza Jurídica do Orçamento: breves reflexões*. Boletim de Ciências Econômicas, V. XLV, 2002, pp. 419-454. LOBO XAVIER, Antonio, *O Orçamento como lei: Contributo para a compreensão de algumas especificidades do direito orçamental português*. Boletim de Ciências Econômicas, v. 35, 1992, p. 61-122. No Brasil: LOBO TORRES, Ricardo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. vol. V: *O Orçamento e a Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, pp. 93-98.

limites estabelecidos pelo Poder Legislativo. De outro, desempenha relevante função econômica, de nítida matriz *keynesiana*, privilegiando o equilíbrio econômico em detrimento do equilíbrio orçamentário, a exemplo da frequente previsão de *déficit* em períodos de crise de modo a viabilizar o investimento público¹¹⁹.

Nesse contexto, o aludido movimento de transmutação dos Estados Modernos em Estados Fiscais, cujo financiamento público se fulcra principalmente na figura jurídica do imposto¹²⁰, para além de criar a condição necessária para o surgimento do Direito Tributário Internacional, de alguma maneira também transmutou a natureza jurídica da própria obrigação tributária, que se deslocou do plano legal para assumir uma posição constitucional.

Nessa exata direção parece caminhar o Plano BEPS: o fortalecimento da soberania tributária através de uma ação internacional coordenada em combate à erosão das bases e a translação dos lucros, fundada no essencial consenso entre os Estados com relação a medidas a serem tomadas, de modo a balizar as novas regras internacionais para garantir a coerência da tributação dos rendimentos transnacionais¹²¹.

Isso fundamentalmente em razão do crescimento da economia digital, que para além de permitir a ausência de coincidência entre o local da atividade produtiva e a localização do cliente, também contribui para a exploração, no limite, do planejamento tributário, tendencialmente agressivo. Dessarte, logram as multinacionais reduzir suas cargas tributárias de forma significativa, produzindo tensão social relativa a questões de justiça fiscal, em prejuízo aos governos, contribuintes e mercado. Soma-se a isso a inefetividade das regras nacionais e padrões internacionais que, embora busquem a resolução de conflitos de competência respeitando a soberania dos Estados, dão azo a hipóteses de dupla não-tributação ou carga fiscal extremamente baixas¹²².

Daí que surge a necessidade da criação de uma nova figura jurídica que caracterize aquele planejamento fiscal que, embora possa ser legal, coloque em causa a sobrevivência

¹¹⁹ LOBO TORRES, Ricardo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 17ª Edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2010, p. 178-179. LOBO TORRES, Ricardo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. vol. V: *O Orçamento e a Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, pp. 66-76.

¹²⁰ CASALTA NABAIS, José. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. 4ª Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2015, p. 195-196.

¹²¹ OCDE (2013). *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. OECD Publishing. p. 10-13. Disponível em <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>.

¹²² OCDE (2013). *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. OECD Publishing. p. 9-10. Disponível em <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>.

do Estado Fiscal, a integridade do sistema e a noção global de justiça. Em geral, o planejamento fiscal *agressivo* é descrito como a conduta adotada pelas multinacionais no sentido de explorar oportunidades de redução de carga tributária graças à globalização e a interação de regras fiscais em diferentes jurisdições. Nesse passo, DOURADO afirma que a indeterminabilidade do conceito induz à conclusão de que este pode abarcar tanto os significados de planejamento fiscal e elisão fiscal ou de meramente planejamento fiscal, dependendo do conceito. Trata-se de um conceito guarda-chuva (*umbrella concept*) que engloba, ao mesmo tempo, o que doutrinariamente se designa como planejamento fiscal abusivo (evasão fiscal), como também o planejamento fiscal lícito (elisão/elusão fiscal)¹²³.

Ao cabo deste referencial teórico, o Plano BEPS, um projeto esmagador em sua amplitude, “que parece ser um pouco sobre tudo e sobre quase nada, concomitantemente”¹²⁴, menciona guiar uma reforma no Direito Tributário Internacional fundada em três princípios nucleais distintos (mas interdependentes), segundo BRAUNER: (a) a necessidade do estabelecimento do regime tributário internacional em um paradigma de base colaborativa, em substituição a um paradigma de base competitiva; (b) a importância de uma abordagem sistemática ou holística para uma reforma substantiva do regime tributário internacional, reconhecendo a interdependência das normas deste mesmo regime; e (c) a inevitabilidade da aceitação de novas soluções para problemas que não podem ser resolvidos pelas normas hoje aplicáveis, em oposição ao conservadorismo do regime tributário internacional¹²⁵.

Atualmente, é o Plano de 15 Ações do BEPS já bastante conhecido. De um aglutinado de questões, BRAUNER identifica, apesar da aparente ausência de sistematização do projeto, cinco principais grupos de ações¹²⁶, do que ora se oferece não mais que perfunctória esquematização. O primeiro grupo identifica ações de maior generalidade e abrangência, que representam alguns dos mais atuais desafios do regime fiscal internacional. Nele se concentram a Ação 1 (“Abordar os Desafios da Economia Digital”) e Ação 5 (“Combater de Modo Mais Eficaz as Práticas Tributárias Prejudiciais, Tendo em Conta Transparência e Subsistência”). Um segundo grupo inclui os itens de ação que representam normas

¹²³ DOURADO, Ana Paula. *Aggressive Tax Planning in EU Law and in the Light of BEPS: The EC Recommendation on Aggressive Tax Planning and BEPS Actions 2 and 6*. The Netherlands: Kluwer Law International BV, Intertax 43/42-57, 2015, p. 44.

¹²⁴ BRAUNER, Yaruv. *What The BEPS?*. University of Florida: Florida Tax Review, v. 16, n. 2, 2014, p. 62.

¹²⁵ BRAUNER, Yaruv. *What The BEPS?*. University of Florida: Florida Tax Review, v. 16, n. 2, 2014, p. 62.

¹²⁶ BRAUNER, Yaruv. *What The BEPS?*. University of Florida: Florida Tax Review, v. 16, n. 2, 2014, p. 77.

substantivas, cuja vulnerabilidade foi exposta pelo BEPS e que exigem revisão técnica para o enfrentamento desses desafios. São as Ações 2 (“Neutralizar os Efeitos dos Instrumentos Híbridos”), 3 (“Reforçar as Normas Relativas às Sociedades Estrangeiras Controladas” – CFC Rules), 4 (“Limitar a Erosão da Base Tributária através da Dedução de Juros e Outras Compensações Financeiras”), 6 (“Prevenir a Utilização Abusiva dos Acordos de Bitributação”) e 7 (“Prevenir que o Status de Estabelecimento Permanente seja Artificialmente Evitado”). O terceiro grupo refere-se ao regime de preços de transferência, inclusas as Ações 8, 9 e 10 (“Garantir que os Resultados dos Preços de Transferência estejam Alinhados com a Criação de Valor”), 13 (“Reexaminar a Documentação de Preços de Transferência”). O quarto inclui ações que tratam de questões administrativas e de *compliance*: Ações 11 (“Estabelecer Metodologias para Coletar e Analisar Dados sobre o BEPS e respectivas Ações”), 12 (“Exigir que os Contribuintes Revelem seus Esquemas de Planejamento Tributário Agressivo”) e 14 (“Tornar mais Efetivos os Instrumentos de Resolução de Disputas”). O quinto grupo se singulariza na Ação 15 (“Desenvolver um Instrumento Multilateral”).

São relevantes as críticas que a doutrina faz a este estado de coisas. Em primeiro lugar, não há exata definição do que seria planejamento tributário *agressivo*, termo que não se confunde propriamente com evasão ou elisão (elusão) fiscal¹²⁷. Se por um lado a evasão fiscal corresponde à utilização de meios ilícitos (fraude, sonegação, simulação, etc.) para evitar o pagamento de tributos, e por outro a elisão fiscal consiste na prática de atos lícitos, anteriores ao fato tributário, de modo à obtenção de economia fiscal, é certo que o planejamento tributário, em geral, encontra seus limites na lei.

DOURADO esclarece que o planejamento fiscal agressivo não é um conceito legal que autoriza ações administrativas ou judiciais dos estados, a exemplo da reclassificação para fins fiscais de uma determinada estrutura ou esquema adotado pelo contribuinte, não amplia o conceito de evasão fiscal e não autoriza, por si só, a aplicação de tanto uma norma geral

¹²⁷ DOURADO, Ana Paula. *Aggressive Tax Planning in EU Law and in the Light of BEPS: The EC Recommendation on Aggressive Tax Planning and BEPS Actions 2 and 6*. The Netherlands: Kluwer Law International BV, Intertax 43/42-57, 2015, p. 43.

ou específica anti-elusiva. A aplicação de normas que combatem evasão e elusão fiscal requerem condutas de evasão e elusão fiscal¹²⁸.

De fato, o planejamento tributário não apenas tem sido considerado legal no âmbito do Direito Tributário Internacional como também compatível com as liberdades fundamentais do Direito da União Europeia, desde que não viole substancialmente o objetivo da legislação, ou que represente e seja fundamentado em efetiva atividade econômica desenvolvida no país de menor carga fiscal (vide TJUE *Cadbury Schweppes, plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd v. Commissioners of Inland Revenue*)¹²⁹.

No que pese a necessidade de incremento da arrecadação fiscal, sobretudo após a crise financeira de 2008, é certo que a prevalência da adoção de planejamentos fiscais agressivos pelas multinacionais também se deve aos próprios estados nacionais. Na esteira de interessante posição doutrinária, a erosão das bases tributárias e translação de lucros é apenas uma face da moeda: do outro lado está a concorrência fiscal internacional. Em outras palavras, a conduta dos grupos multinacionais apenas é eficaz na medida em que se verificam oportunidades de regimes fiscais preferenciais, incluída a redução ou ausência de carga fiscal para contribuintes específicos ou categoriais de rendimentos e regras favoráveis na aferição do lucro. Portanto, a responsabilidade dos próprios Estados não pode ser desprezada: não raras vezes os contribuintes não fazem nada mais que valerem-se de alternativas apresentadas pelos ordenamentos tributários, seja através de benefícios fiscais ou lacunas geradas mesmo pelo exaustivo detalhamento das legislações fiscais¹³⁰.

¹²⁸ DOURADO, Ana Paula. *Aggressive Tax Planning in EU Law and in the Light of BEPS: The EC Recommendation on Aggressive Tax Planning and BEPS Actions 2 and 6*. The Netherlands: Kluwer Law International BV, Intertax 43/42-57, 2015, p. 48.

¹²⁹ Consta ainda do acórdão: “54. Tendo em conta esse objectivo de integração no Estado-Membro de acolhimento, o conceito de estabelecimento, na acepção das disposições do Tratado relativas à liberdade de estabelecimento, implica a prossecução efectiva de uma actividade económica, através de um estabelecimento fixo nesse Estado por um período indefinido (v. acórdãos de 25 de Julho de 1991, *Factortame e o.*, C-221/89, Colect., p. I-3905, n.º 20, e de 4 de Outubro de 1991, *Comissão/Reino Unido*, C-246/89, Colect., p. I-4585, n.º 21). Por conseguinte, pressupõe uma implantação real da sociedade em causa no Estado-Membro de acolhimento e o exercício de uma actividade económica efectiva neste. 55. Daqui resulta que, para que uma restrição à liberdade de estabelecimento possa ser justificada por motivos de luta contra práticas abusivas, o objectivo específico de tal restrição deve ser o de impedir comportamentos que consistam em criar expedientes puramente artificiais, desprovidos de realidade económica, com o objectivo de eludir o imposto normalmente devido sobre os lucros gerados por actividades realizadas no território nacional”. TJUE, processo C-196/04, *Cadbury Schweppes, plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd v. Commissioners of Inland Revenue*. Julgado em setembro de 2006.

¹³⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. *O Projeto BEPS: Ainda uma Estratégia Militar*. In: GOMES, Marcus L.; SCHOUERI, Luís Eduardo (orgs.) *A Tributação Internacional na Era Pós-Beps*, v.1. São Paulo: Lumen Juris, 2016, p. 30.

E se o fortalecimento dos poderes tributários das autoridades fiscais, inclusive no sentido da cooperação em cenários de operação transnacionais, é inevitável no atual estado d'arte da economia digital e globalizada, tal deve ser acompanhado de um também fortalecimento da proteção dos direitos básicos do contribuinte. Ora, a necessidade do aprimoramento no combate contra aqueles contribuintes que se utilizam de expedientes fraudulentos não deve se transformar na *fogueira* que consome os mais fundamentais valores e direitos que constituem o núcleo duro do Direito Internacional e fundamentam os ordenamentos jurídicos das nações civilizadas, consoante alegoriza PISTONE¹³¹.

A força disruptiva do Projeto BEPS se releva especialmente preocupante no âmbito dos países em desenvolvimento. Nações que, de um lado, não detém força política suficiente para uma efetiva influência na produção das novas políticas do regime de Direito Internacional e, de outro, carecem de independência econômica suficiente para uma efetiva negociação na implantação destes novos paradigmas no direito interno, muitas vezes incompatíveis com os sistemas fiscais locais.

Estes pontos de tensão parecem revelar-se nitidamente na forma como a questão do sigilo de danos bancários vem sendo tratada no Brasil: entre os “recentes compromissos internacionais assumidos” pelo país e a garantia de sigilo encartada no art. 5º. XII da Constituição da República Federativa do Brasil, conforme veremos adiante.

2.5 Primeiro Excurso: A Calamidade Fiscal do Estado Brasileiro na Crise do Coronavírus

“Para salvar as vidas de um país, se vai à guerra. No caso brasileiro, a guerra não é apenas contra o coronavírus. É também para salvar vidas com proteção social e produção econômica. Nem sociedade, nem economia voltarão a ser o que eram antes do vírus se espalhar pelo mundo. Sem esquecer que será preciso evitar que novos vírus apareçam. A guerra brasileira talvez seja mais difícil que a mundial. Os desafios brasileiros que deveriam ser equacionados em poucos anos talvez agora precisem ser resolvidos em poucas semanas. O

¹³¹ PISTONE, Pasquale. *Coordinating the Action of Regional and Global Players during the Shift from Bilateralism to Multilateralism in International Tax Law*. World Tax Journal, volume 6, n. 1, IBFD. 2014, p. 4-5.

Estado de bem-estar social montado sobre o emprego e o salário, que já tinha seus pilares abalados, desmorona com a inevitável perda maciça de empregos e, pior, de trabalho por milhões e milhões de trabalhadores independentes e informais – sem direito a seguro-desemprego agora, nem à previdência no futuro...”

(José Roberto R. AFONSO, Orçamento de guerra e quarentena fiscal¹³²)

Não bastassem os hercúleos desafios no sentido da garantia de sustentabilidade do Estado Social Fiscal no início da segunda década do Século XXI, surge profunda crise econômica mundial decorrente da crise sanitária representada pela pandemia do novo coronavírus (Sars-Covid-19). Equacionar a retomada das economias, paralisadas na esteira das medidas de contenção ao vírus, com a proteção da saúde pública passa a ser o dever inafastável dos Estados – que desconhecem, de antemão, tanto a duração do fenômeno pandêmico quanto seu verdadeiro impacto no tecido econômico e social¹³³.

No Brasil, contudo, a crise assume uma tríplice identidade. A primeira é sanitária, ocasionada pela expressão local da pandemia do novo coronavírus. A segunda é econômica, em razão da paralisia dos setores produtivos como resultado das medidas restritivas de circulação e esforços no combate da primeira. A terceira é política, cujo foco de tensão se confunde com e na figura do Presidente da República.

Desta tríade, nos interessa, de momento, o papel do Estado Fiscal na crise econômica: se de um lado caberá ao Estado salvaguardar direitos fundamentais e estabelecer, a partir da despesa pública, uma ponte de liquidez aos setores produtivos como medida de preservação da economia, é certo que tais despesas são sustentadas pela tributação. Daí o evidente descompasso entre o inafastável incremento dos gastos, a redução da receita derivada dos impostos, e o respeito às regras orçamentárias e financeiras¹³⁴ no ordenamento brasileiro.

¹³² AFONSO, José Roberto R.. *Orçamento de guerra e quarentena fiscal*. Revista Conjuntura Econômica, v, 74, abril de 2020. São Paulo: FGV, 2020, p. 24

¹³³ Correlacionar estatísticas de mortalidade com o desempenho do Produto Interno Bruto é tarefa perversa, porém, inafastável. Sobre o ponto: FAVERO, Carlo A.; ICHINO, Andrea; RUSTICHINI, Aldo. *Restarting the Economy While Saving Lives Under COVID-19*. Disponível em SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3580626> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3580626>; MCKIBBIN, Warwick J.; FERNANDO, Roshen, *The Global Macroeconomic Impacts of COVID-19: Seven Scenarios*. CAMA Working Paper n. 19/2020, p. 2. Disponível em <https://ssrn.com/abstract=3547729> ou <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3547729>.

¹³⁴ Conforme CASALTA NABAIS e LAVOURAS, de fato, “a resposta à crise pandêmica através das políticas públicas, sobretudo da adoção de medidas com impacto na receita ou na despesa estaduais, para além de ser

Com efeito, são três as formas de financiamento dos gastos emergenciais, sob o prisma macroeconômico: incremento da receita tributária, emissão de dívida ou emissão de moeda. Entretanto, sabe-se que o dispositivo do §1º do art. 164 da Constituição Federal proíbe ao Banco Central a emissão de moeda cobrir gasto público. De outra parte, o aumento da arrecadação não parece ser factível em cenário de forte retração da atividade produtiva, o que não afasta a oportunidade da concretização de uma tão necessária reforma tributária no país¹³⁵.

Por tanto, a saída não parece se distanciar do incremento da despesa pública. Caberá ao Estado, em primeiro lugar, executar política pública de saúde e de contenção do contágio. Em segundo, amparar as famílias que perderam renda, muitas vezes à totalidade, em razão das respectivas políticas sanitárias, disponibilizar recursos às empresas, como medida de garantia de continuidade e emprego, além de promover ajustes macroeconômicos compatíveis com a queda da demanda, a exemplo da redução da taxa básica de juros e outras medidas de liquidez¹³⁶.

condicionada pelos efeitos económicos e sociais esperados é limitada ainda pelas normas jurídico-financeiras” In: CASALTA NABAIS, José; LAVOURAS, Maria Matilde Costa. *Direito Financeiro em Tempos de Pandemia: o caso de Portugal*. In: PALAO TABOADA, Carlos et al. (orgs.) *Finanças públicas, direito financeiro e direito tributário em tempos de pandemia: diálogos ibero-americanos*. Belo Horizonte: D’Plácido, 2020, p. 478.

¹³⁵ Tramitam no Congresso Nacional duas Propostas de Emenda Constitucional a título de reforma tributária. Trata-se da PEC 45/2019, de autoria do Deputado Baleia Rossi, e da PEC 110/2019, de autoria do Deputado Luis Carlos Hauly. A PEC 45/2019 prevê a criação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), nos moldes do IVA europeu: um imposto federal não-cumulativo de ampla base tributária e alíquota única formada por um conjunto de sub-alíquotas fixadas pelos entes federais, estaduais, distritais e municipais, que substituiria IPI, PIS, COFINS, ICMS e ISS, prevista, em princípio, em 25%. Nessa proposta, não há a permissão para benefícios fiscais e não há tratamento diferenciado para diferentes setores da economia. A PEC 110/2019 de forma idêntica cria um imposto chamado IBS, porém de competência dos estados, em substituição a nove tributos: IPI, IOF, PIS, COFINS, CIDE-Combustíveis, Salário-Educação, ICMS e ISS. A proposta da PEC 110/2019 prevê uma alíquota padrão, fixada por lei complementar, com a possibilidade de fixação de alíquotas diferenciadas para determinados bens ou serviços. Ao mesmo tempo, restou apresentada pelo Governo Federal o Projeto de Lei 3.887/2020, que cria a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), em substituição às contribuições sociais ao PIS e à COFINS.

¹³⁶ Sobre a dimensão financeira do coronavírus, relevante estudo do Instituto Econômico da UFRJ: “O choque financeiro causado pela pandemia da Covid-19 no Brasil pode ser sintetizado em dois movimentos principais, um externo e outro interno. Na frente externa, houve uma forte saída de capitais, acompanhada de grande desvalorização da moeda brasileira. No âmbito interno, houve uma realocação dos portfólios na direção de ativos financeiros com maior liquidez, especialmente nos mercados de renda fixa: a riqueza saiu de ativos de crédito privado e da parte longa da dívida pública para títulos públicos com vencimentos mais curtos ou operações compromissadas. O resultado de ambos os movimentos foi uma grande depreciação dos ativos financeiros e a diminuição pronunciada da liquidez de mercado, o que ocorreu majoritariamente nos meses de março e abril.” MONTANI MARTINS, Norberto; TORRES FILHO, Ernani T.; MACAHYBA, Luiz. *Os aspectos financeiros da crise do coronavírus no Brasil: uma análise minskyana*. Instituto Econômico – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Discussion Paper 013-2020, agosto de 2020, p. 13. Diagnóstico semelhante em SCAFF, Fernando Facury. *A segunda fase da crise econômica, financeira e tributária do*

A condução de políticas em um cenário tão excepcional como este também requer um regime orçamentário de exceção, comparável a um verdadeiro orçamento de guerra¹³⁷, ou seja, separado da lei orçamentária em vigor (que já previa 94,4% da despesa como obrigatória/vinculada¹³⁸).

No bojo da Constituição Federal de 1988 há duas importantes normas de finanças públicas que atuam sobre o orçamento. Trata-se da chamada regra de ouro e do teto para expansão de despesas primárias. Ao preverem exceções ao condicionamento da despesa pública, ambas não impedem a atuação do Estado na tomada, com celeridade, de medidas de enfrentamento à crise sanitária e econômica.

A regra de ouro, no art. 167, inciso III da Lei Maior, ao vedar a realização de operações de créditos que excedam o montante das despesas de capital tenciona estabelecer limitação ao financiamento da despesa corrente através de operações de crédito. Todavia, o mesmo dispositivo ressalva concessões de créditos suplementares ou especiais, desde com finalidade precisa, aprovadas pelo Poder Legislativo por maioria absoluta.

Trata-se de dispositivo inspirado, sobretudo, na experiência alemã, em cujo ordenamento, entre 1969 e 2009, continha regramento semelhante e em clássicas lições de finanças públicas, como em MUSGRAVE¹³⁹. O resultado prático de sua aplicação é a cisão em

coronavírus. Revista Eletrônica CONJUR. Publicado em 23 de março de 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-abr-14/contas-vista-fase-criese-economica-financeira-tributaria-covid-19>

¹³⁷ Ou, nas palavras de AFONSO, um regime de “quarentena fiscal”: “Deve-se criar um regime extraordinário de prestação de serviços de saúde pública e, mais, de organização das finanças públicas e privadas, bem como das demais ações essenciais da ordem econômica e social, para atender às necessidades decorrentes da calamidade pública nacional e enquanto ela estiver em vigor. Este seria uma espécie de “regime de quarentena” (como o aplicado às pessoas), que teria suas próprias regras, ações, atos e fatos, não apenas no âmbito das contas públicas. Ou seja, seria um poder público com funcionamento em paralelo ao normal, por tempo limitado”. AFONSO, José Roberto R.. Orçamento de guerra e quarentena fiscal. Revista Conjuntura Econômica, v, 74, abril de 2020. São Paulo: FGV, 2020, p. 26.

¹³⁸ Trata-se da despesa principalmente decorrente do pagamento de salários de servidores públicos, benefícios sociais, e previdência. Vide: <https://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2019-12/com-pouco-espaco-orcamento-de-2020-tera-menor-investimento-desde-2004>. Allen SCHICK alerta para expansão da dimensão do setor público em relevante parte das nações que compõem a OCDE, referindo que a concessão de *entitlements* se destaca como foco do aumento da despesa estatal mais recente. SCHICK, Allen. *Evolutions in Budgetary Practice*. Paris: OECD Publishing, 2019, p 14.

¹³⁹ Colhe-se excerto do celebrado autor “by placing payment on a pay-as-you-use basis, loan finance remains a significant instrument of policy, even though it does not increase the total availability of resources, By the nature of the pay-as-you-use principle, public debt issued for such purposes should be paid as the benefits from the initial expenditure are being exhausted. (...) Proceeding on this basis, we may draw up a budget statement that divides the budget accounts into a current and capital part. The current budget should be tax-financed. (...) The capital budget is to be loan-financed”. In: MUSGRAVE, Richard A.. *The Theory of Public Finance: A Study in Public Economy*. New York et al. McGraw-Hill Book Company, 1959, p. 558-560.

duas partes do orçamento; uma afeita às despesas de capital, que podem ser financiadas através de crédito, outra atinente às despesas correntes, que devem ser suportadas por respectivas receitas correntes¹⁴⁰.

A flexibilização da regra, portanto, pode ser autorizada pelo Congresso, através da edição de lei específica, por maioria absoluta, desde que com finalidade precisa. Também, a abertura de crédito extraordinário, através de Medida Provisória, é admitida para atender a despesas imprevisíveis e urgentes, como as decorrentes de guerra, comoção interna ou calamidade pública (art. 167, § 3º, da CF).

Resta claro, nesta senda, que a emissão de dívida, respeitadas as condicionais constitucionais não é obstada pela regra de ouro que, é verdade, já vem sendo contornada desde há muito¹⁴¹.

A segunda regra, prevista no art., 107 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), relativa à fixação de limites para as despesas primárias atrelado à variação do IPCA (Índice Nacional de Preço ao Consumidor Amplo – IBGE) medido no exercício financeiro anterior ao do corrente orçamento federal, excluindo, contudo, aqueles créditos extraordinários do art. 167, § 3º, da CF, conforme art. 107, § 6º, inciso II, do ADCT, o que garante a abertura necessária do texto constitucional ao incremento da despesa em cenário extraordinário.

Do ponto de vista da legislação infraconstitucional, o Supremo Tribunal Federal, através de tutela cautelar exarada pelo Min. Alexandre de Moraes no bojo da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 6357, afastou a aplicabilidade, no período da pandemia, de uma série de restrições previstas na Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101/2000) e na Lei de Diretrizes Orçamentárias federal deste ano, relativamente à renúncia

¹⁴⁰ Em interessante estudo sobre o tema, s Instituição Fiscal Independente, órgão vinculado ao Senado Federal, esclarece que “A separação dos orçamentos é motivada por dois objetivos básicos: i) estabelecer um controle rígido para o orçamento corrente que deve estar no mínimo equilibrado; e, ao mesmo tempo, ii) prover flexibilidade para a execução dos investimentos que fortalecem o patrimônio público e geram benefícios para gerações futuras”. In: COURI, Daniel Veloso et al. *Estudo Especial n. 5: Regra de Ouro no Brasil: Balanço e Desafios*. Instituto Fiscal Independente (IFI), abril de 2018, p. 4.

¹⁴¹ Fato que parece comprovar a afirmação de Schick, segundo o qual “fiscal rules do not operate in isolation; they need supporting institutions, principally political commitment and disciplined budget procedures, to be effective. This may be one of the reasons why supranational rules, such as the Stability and Growth Pact, are potentially weaker than country-specific rules. When fiscal rules lack institutional support, they may become vacuous pronouncements that have little or no impact on budget decisions and outcomes”. In: SCHICK, Allen . *Post-Crisis Fiscal Rules: Stabilising Public Finance while Responding to Economic Aftershocks*. OECD Journal on Budgeting, vol. 2010/2. Paris: OECD Publishing, 2010, p. 14.

de receita, geração de despesa, inclusive obrigatória de caráter continuado e com seguridade social (artigos 14, 16, 17 e 24 da LRF e 114 da Lei 13.898/2019 – LDO/2020).

Colhe-se excerto da decisão monocrática:

O excepcional afastamento da incidência dos artigos 14, 16, 17 e 24 da LRF e 114, caput, in fine, e § 14, da LDO/2020, durante o estado de calamidade pública e para fins exclusivos de combate integral da pandemia de COVID-19, não conflita com a prudência fiscal e o equilíbrio orçamentário intertemporal consagrados pela LRF, pois não serão realizados gastos orçamentários baseados em propostas legislativas indefinidas, caracterizadas pelo oportunismo político, inconsequência, desaviso ou imprevisto nas Finanças Públicas; mas sim, gastos orçamentários destinados à proteção da vida, saúde e da própria subsistência dos brasileiros afetados por essa gravíssima situação; direitos fundamentais consagrados constitucionalmente e merecedores de efetiva e concreta proteção.

A Constituição Federal, em diversos dispositivos, prevê princípios informadores e regras de competência no tocante à proteção da vida e da saúde pública, destacando, desde logo, no próprio preâmbulo a necessidade de o Estado Democrático assegurar o bem-estar da sociedade. Logicamente, dentro da ideia de bem-estar, deve ser destacada como uma das principais finalidades do Estado a efetividade de políticas públicas destinadas à saúde. O direito à vida e à saúde aparecem como consequência imediata da consagração da dignidade da pessoa humana como fundamento da República Federativa do Brasil. Nesse sentido, a Constituição Federal consagrou, nos artigos 196 e 197, a saúde como direito de todos e dever do Estado, garantindo sua universalidade e igualdade no acesso às ações e serviços de saúde.

A gravidade da emergência causada pela pandemia do COVID-19 (Coronavírus) exige das autoridades brasileiras, em todos os níveis de governo, a efetivação concreta da proteção à saúde pública, com a adoção de todas as medidas possíveis para o apoio e manutenção das atividades do Sistema Único de Saúde.

O desafio que a situação atual coloca à sociedade brasileira e às autoridades públicas é da mais elevada gravidade, e não pode ser minimizado.

A pandemia de COVID-19 (Coronavírus) é uma ameaça real e iminente, que irá extenuar a capacidade operacional do sistema público de saúde, com consequências desastrosas para a população, caso não sejam adotadas medidas de efeito imediato, inclusive no tocante a garantia de subsistência, empregabilidade e manutenção sustentável das empresas¹⁴².

O cenário descrito no voto do Min. Relator já vinha reforçado pela Decretação de Estado de Calamidade Pública (Fiscal) pelo Decreto Legislativo nº 6, de 20 de março de 2020 para o afastamento da aplicação das regras da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101/2000) e flexibilização do da regra do teto de gastos (art. 167, III, da CF), a forma de competência prevista pelo art. 163, inciso I, da CF.

¹⁴² STF, ADI 6.357, j. em 29 de março de 2020.

De fato, a própria Lei de Responsabilidade Fiscal atrela ao reconhecimento do Estado de Calamidade Pública, no seu art. 65, à suspensão de medidas e prazos para readequação de gastos com pessoal e prazos para readequação da dívida pública consolidada (inc. I), bem como à liberação ao atendimento de resultados fiscais e da necessidade de realização de limitações de empenho (inc. II).

Posteriormente, na forma da Emenda Constitucional 106 de 2020¹⁴³, promulgada em 7 de maio de 2020, institui-se regime extraordinário fiscal, financeiro e de contratações para enfrentamento de calamidade pública nacional decorrente de pandemia, com vigência imediata e revogação automática na data do encerramento do estado de calamidade pública reconhecido pelo Congresso Nacional no Decreto Legislativo nº 6, de 20 de março de 2020, em princípio até 31/12/2020 (art. 11, EC 106).

Estabelece a novel norma constitucional que, durante a vigência de estado de calamidade pública nacional reconhecido pelo Congresso Nacional em razão de emergência de saúde pública de importância internacional decorrente de pandemia, a União adotará regime extraordinário fiscal, financeiro e de contratações para atender às necessidades dele decorrentes, somente naquilo em que a urgência for incompatível com o regime regular, nos termos definidos nesta Emenda Constitucional (art. 11º).

Nesse escopo, fica a União dispensada, durante a integralidade do exercício financeiro em que vigore a calamidade pública nacional, da observância da Regra de Ouro inscrita no art. 167, inc. III, da Constituição Federal (art. 4º), conferindo segurança jurídica para que o Executivo realize operações de crédito na gestão da crise. No período, deverá o Ministério da Economia publicar, a cada trinta dias, relatório com os valores e os custos das respectivas operações (art. 4º, Parágrafo Único).

As respectivas autorizações de despesas relacionadas ao enfrentamento da calamidade pública nacional constarão de programações orçamentárias específicas e serão objeto de prestação de contas e avaliação específica, até 30 (trinta) dias após o encerramento de cada bimestre (art. 5º), o que reforça e aproxima o modelo ao orçamento de guerra proposto por AFONSO.

¹⁴³ Trata-se, ademais, de Emenda Constitucional avulsa, isto é, norma constitucional não integrada ao texto base da Constituição Federal de 1988, expediente já utilizado quando da promulgação da Emenda Constitucional 91 de 2016, que estabeleceu a chamada “janela partidária”.

A Emenda Constitucional 106 também permite a contratação temporária de pessoal, mesmo que não haja dotação prévia ou autorização específica na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), com o propósito exclusivo de enfrentamento do contexto da calamidade e de seus efeitos sociais e econômicos, excepcionando a aplicação da regra do art. 37, inc. IX, que condiciona a admissão de servidores públicos à realização de concurso público e previsão de receita (art. 2º).

No bojo do regime de enfrentamento da pandemia, há autorização para que proposições legislativas e atos do poder Executivo possam prever aumento de despesas ou a ampliação de incentivos tributários para criar, expandir ou aperfeiçoar ações governamentais de combate aos efeitos sociais e econômicos do coronavírus, desde que não impliquem despesa permanente (art. 3º).

No objetivo de conferir liquidez à economia, a nova emenda autoriza o Banco Central a comprar e vender títulos de emissão do Tesouro Nacional e ativos privados no mercado secundário, desde que, no momento da compra, tenham classificação em categoria de risco de crédito no mercado local equivalente a BB- ou superior, conferida por pelo menos 1 (uma) das 3 (três) maiores agências internacionais de classificação de risco, e preço de referência publicado por entidade do mercado financeiro acreditada pelo BACEN (art. 7º).

Ao comprar ativos de instituições financeiras, o Banco Central pode exigir contrapartidas. Os bancos que venderem os títulos ficam proibidos, por exemplo, de aumentar a remuneração de diretores e membros do conselho de administração, inclusive bônus, participação nos lucros e incentivos remuneratórios associados ao desempenho. Outro impedimento é pagar dividendos acima do mínimo obrigatório estabelecido em lei (art. 8º).

No âmbito de controle, caberá ao Congresso Nacional, por meio de decreto legislativo, sustar atos do Poder Executivo que configurem irregularidade ou descumprimento dos limites previstos na Emenda Constitucional 106 (art. 9º).

É digna de nota a supressão, durante a tramitação da Proposta de Emenda Constitucional 10/2020 no Sendo Federal da previsão de criação do Comitê Gestor da Crise,

formado por membros do Poderes Executivo Federal, e dos Executivos Estaduais e Municipais, com o escopo de discutir e planificar o combate à calamidade¹⁴⁴.

Do ponto de vista do resultado macroeconômico da concretização das despesas de enfrentamento ao Covid-19, o Relatório Mensal De Acompanhamento de agosto de 2020, elaborado pela Instituição Fiscal Independente (IFI), órgão ligado ao Senado Federal, atesta que receita líquida do governo federal caiu R\$ 97,5 bilhões em relação ao mesmo período de 2019, perda de 2,5 pontos percentuais do PIB, ao passo que as despesas primárias 40,3% acima da inflação, de 18,6% para 27,3% do PIB entre o primeiro semestre de 2019 e o mesmo período de 2020. Atrelada à piora do *déficit* e deterioração da economia, a dívida pública bruta, em junho, elevou-se a 85,5%, com aumento de 9% desde dezembro/2019, em linha com projeção de 96,1 % do PIB estabelecida pelo IFI¹⁴⁵.

Em relatório mais recente, o IFI constatou que o déficit primário da União está relativamente controlado na trajetória em 12 meses. A preços constantes de junho de 2021, esse déficit teria sido de R\$ 45,5 bilhões nos 12 meses encerrados em junho. Os números favoráveis para a série do primário recorrente são explicados, principalmente, pelos resultados positivos da arrecadação, influenciada, por sua vez, pela atividade econômica

Entretanto, a partir de julho de 2021, constatou-se piora na percepção de risco em relação ao ambiente econômico no Brasil, gerando incremento nas taxas de emissão de títulos da Dívida Pública Mobiliária Federal Interna nos leilões do Tesouro, fator que poderá dificultar a gestão da dívida em um futuro próximo. São fatores de preocupação a dinâmica inflacionária recente, em franca expansão, que tem influenciado a elevação na taxa básica de juros pelo Banco Central, bem como o possível descumprimento do teto de gastos públicos em razão da Proposta de Emenda Constitucional nº 23, também chamada “PEC dos

¹⁴⁴ Constava do texto inicial da PEC 10/2020 a adição do art. 115 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), que em seu parágrafo primeiro estabelecia: “§ 1º Fica instituído o Comitê de Gestão da Crise, com as competências de fixar a orientação Página 2 de 9 Avulso da PEC 10/2020. 2 geral e aprovar as ações que integrarão o escopo do regime emergencial, de criar, eleger, destituir e fiscalizar subcomitês e a gestão de seus membros, podendo fixar-lhes atribuições, bem como de solicitar informações sobre quaisquer atos e contratos celebrados, ou em via de celebração, pela União e suas autarquias, empresas públicas e fundações públicas, com poder para anulá-los, revogá-los ou ratificá-los, entre outras funções afins compatíveis com a finalidade do regime emergencial, e a seguinte composição: (...)”. Sobre a tramitação vide: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/141443>

¹⁴⁵ INSTITUIÇÃO FISCAL INDEPENDENTE (IFI). *Relatório de Acompanhamento Fiscal de 17 de agosto de 2020*, n. 43, p. 4. Disponível em: https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/575506/RAF43_AGO2020.pdf

Precatórios”¹⁴⁶, de duvidosa constitucionalidade, a qual, para além do diferimento do pagamento das dívidas judiciais da União, prevê como possíveis fontes orçamentárias para despesas correntes os recursos obtidos com alienação de imóveis e participações societárias da União, parcela do resultado líquido de dividendos do conjunto de estatais e eventuais recursos decorrentes da redução de gastos tributários.

Se, por um lado, a deterioração das contas públicas é movimento esperado e, por si só, não representa risco, cresce a importância da política de gestão da dívida no período posterior à calamidade – motivo maior de incerteza. Caberá ao governo federal manter mínimas condições no que toque à sustentação da dívida pública, cenário em que as normas limitadoras de direito financeiro crescem de importância e conferem previsibilidade à atuação estatal.

Indubitavelmente, qualquer alteração nesse sentido deverá levar em conta a qualidade da despesa pública, principalmente aquela obrigatória, e o aprofundamento do programa de reformas da administração pública e do sistema tributário, sem o que a sustentabilidade do Estado Fiscal brasileiro será posta em causa.

¹⁴⁶ INSTITUIÇÃO FISCAL INDEPENDENTE (IFI). *Relatório de Acompanhamento Fiscal de 18 de agosto de 2021*, n. 55, p. 4. Disponível em: https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/592401/RAF55_AGO2021.pdf

CAPÍTULO 3.

DO DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR IMPOSTOS

Se os estados modernos se configuram, do ponto de vista das receitas públicas, como estados fiscais, é na figura material do imposto, com suporte na capacidade contributiva, que se revelará a interface do contributo de todos quanto aos custos de manutenção da sociedade organizada e de promoção de direitos fundamentais. Assim se revela direta a relação entre estadualidade fiscal e dever fundamental de pagar impostos.

Para CASALTA NABAIS, o dever fundamental de pagar impostos, apoiado na configuração moderna do Estado Fiscal, parte da ideia de que, “*em termos subjetivos, o imposto é uma prestação (com características assinaladas) exigida a (ou devida por) detentores (individuais ou colectivos) de capacidade contributiva a favor de entidades que exerçam funções ou tarefas públicas*”, pelo que “*tais funções ou tarefas públicas hão-de ter carácter geral, isto é, há-de dizer respeito à generalidade dos contribuintes e não a certas categorias ideais destes*”¹⁴⁷.

Na doutrina brasileira, LOBO TORRES cunhou clássica definição constitucional do tributo como um “*dever fundamental estabelecido pela Constituição no espaço aberto pela reserva de liberdade e pela declaração dos direitos fundamentais*”¹⁴⁸. Assim, “*sendo um dever fundamental, limitado pelas liberdades, o tributo, em sua normatividade, vai se afirmar de acordo com os princípios, as diretivas e os programas ínsitos na Constituição*”. Daí porque “*qualquer prestação exigida pelo Estado em desconformidade com os princípios constitucionais da irretroatividade, da boa-fé, da anualidade, da territorialidade, etc., não será tributo, mas ingresso inconstitucional, violência, despojo*”¹⁴⁹.

¹⁴⁷ CASALTA NABAIS, José. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. 4ª Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2015, p. 224-225.

¹⁴⁸ LOBO TORRES, Ricardo. *O Conceito Constitucional de Tributo*. In: TORRES, Heleno (Coor.). *Teoria Geral da Obrigação Tributária. Estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 567. LOBO TORRES, Ricardo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, v. II – Valores e Princípio Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 181.

¹⁴⁹ LOBO TORRES, Ricardo. *O Conceito Constitucional de Tributo*. In: TORRES, Heleno (Coor.). *Teoria Geral da Obrigação Tributária. Estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 572

Mas se carecem os deveres fundamentais de concretização legal ao mesmo tempo em que são *autorizações ou habilitações para legislar*¹⁵⁰, é nítida a aproximação do dever fundamental de pagar impostos com o poder tributário¹⁵¹, definido e limitado nas constituições na forma de competências tributárias¹⁵².

CANOTILHO define competência como o poder de ação e atuação atribuído aos vários órgãos e agentes constitucionais para a persecução de suas tarefas constitucionalmente ou legalmente instituídas. Assim, envolve a competência a atribuição de tarefas e dos respectivos meios de ação ou poderes necessários para a sua concretização, ao mesmo tempo em que delimita o espectro jurídico de atuação da unidade organizatória do estado¹⁵³.

Por isso, segundo ÁVILA, a função das regras de competência postas na constituição é dirigir o comportamento do estado (ou o ente federado respectivo), estabelecendo, por meio de uma autorização formal para legislar cumulada com uma proibição material em relação ao escopo da atuação, como ele deve agir para exercer validamente sua competência¹⁵⁴.

É, portanto, no estrito âmbito de atuação definido através das competências tributárias que se manifestará o dever fundamental de pagar impostos como autorização ou habilitação ao legislador, de forma impositiva e permanente. Dever este *em primeiro grau* modelado nos limites autorizados pela constituição que institui competência tributária e, *em segundo grau*, concretizado formalmente na edição da lei. Fora daí, não há se falar em dever fundamental de pagar impostos na medida em que este não deriva de forma ilimitada e direta

¹⁵⁰ CASALTA NABAIS, José. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. 4ª Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2015, p. 165.

¹⁵¹ “Como decorre do que dissemos a respeito da titularidade activa dos deveres fundamentais e da necessidade, por via de regra, da intervenção do legislador na ‘concretização jurídico-política’ dos preceitos constitucionais que os consagram, o dever fundamental de pagar impostos, visto pelo lado do seu titular ativo, consubstancia-se na atribuição ao legislador de um poder – o poder tributário (ou fiscal) para a criação, instituição ou estabelecimento de impostos, isto é, o poder tributário em sentido estrito ou técnico”. In: CASALTA NABAIS, José. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. 4ª Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2015, p. 269.

¹⁵² TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. 2º ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 331. CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 32ª ed., revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional n. 99/2017. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 424.

¹⁵³ CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7. ed., Coimbra: Almedina, 2003, p. 543.

¹⁵⁴ ÁVILA, Humberto. *Competências Tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 26.

da consideração fiscal do estado e que não tem eficácia senão quando da promulgação de lei editada nos limites de competência.

Por isso a referência de CASALTA NABAIS ao dever fundamental de pagar impostos como um dever cercado de direitos fundamentais, pelo que este incorpora: (i) o direito de não pagar impostos que não sejam criados nos termos da Constituição ou cobrados nos termos da lei, citando o art. 103.º, n.º 3 da Constituição da República Portuguesa; (ii) o direito de exigir que todos os membros do tecido social também contribua para o suporte financeiro do estado; bem como (iii) o direito à eficácia da despesa pública, entendida como aquela que assegura um adequado retorno à sociedade em relação à arrecadação fiscal, através de serviços e políticas públicas¹⁵⁵.

Nesse sentido, desde já não nos parece correta a *direta* derivação do dever fundamental de pagar impostos radicada no princípio da solidariedade social, cujo maior defensor na doutrina brasileira é GRECO¹⁵⁶, pelo simples fato de, ao menos no Brasil¹⁵⁷ e em Portugal¹⁵⁸, ser condição *sine qua non* do exercício do poder tributário a *lei*, como adiante aprofundaremos.

Ademais, segundo ÁVILA, a atribuição de competência através de regras afasta qualquer hipótese relativa à existência de poder tributário com fundamento direto e independente nos princípios constitucionais ou relativa à inexistência de predeterminação alguma, em sede constitucional, quanto aos fatos a serem alcançados pela tributação. Por isso, não haveria se falar em poder tributário fundado no princípio da solidariedade social, ao menos no âmbito do Sistema Constitucional Tributário da Constituição de 1988¹⁵⁹.

¹⁵⁵ CASALTA NABAIS, José. *Sobre educação e cidadania fiscal*. 3º Congresso Luso-Brasileiro de Auditores Fiscais e Aduaneiros, Centro Cultural – Alfândega do Porto. Porto: Grupo Editorial Vida Económica, 2018, p. 63.

¹⁵⁶ GRECO, Marco Aurélio. *Solidariedade Social e Tributação*. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. pp. 168-189. Nesse mesmo sentido: BUFFON, Marciano. *Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 99. GODOI, Marciano Seabra de. *Tributo e solidariedade social*. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 157.

¹⁵⁷ Na dicção do art. 150, inciso I, da Constituição Federal: Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; (...).

¹⁵⁸ Na dicção do n.º 2 do art. 103.º da Constituição Portuguesa: Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.

¹⁵⁹ ÁVILA, Humberto. *Limites à tributação com base na solidariedade social*. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 83.

3.1. O Dever Fundamental de Pagar Impostos na Constituição Federal de 1988.

Se a natureza fiscal (ainda que imperfeita) do estado brasileiro restou examinada no capítulo *supra*, ainda encontramos fundamento para o dever fundamental de pagar impostos na Constituição Federal de 1988 no seu respectivo art. 145, § 1º¹⁶⁰, bojo do qual estabelece imposição de impostos nos limites dos direitos fundamentais do contribuinte e segundo sua capacidade contributiva¹⁶¹, sem, contudo, impor um estado de sujeição permanente¹⁶².

Para ROCHA, uma vez estabelecido que o Estado Brasileiro é um Estado Fiscal, *i.e.*, dependente da receita pública derivada da tributação para o financiamento de suas atividades, e que os direitos fundamentais têm custos, parece haver poucas dúvidas que o dever de pagar impostos é um dever constitucional, um dever de cidadania, reconhecido no ordenamento jurídico brasileiro¹⁶³.

A notável influência da doutrina da CASALTA NABAIS no direito tributário brasileiro, para além da referência à configuração fiscal do Estado Brasileiro, fez derivar o dever fundamental de pagar impostos da solidariedade social ou, ainda, de uma pretensa funcionalização da imposição tributária fundada no valor da solidariedade¹⁶⁴.

¹⁶⁰ Na dicção do art. 145, §1º da Constituição Federal: 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.

¹⁶¹ Para MENDES e BRANCO, “sob esse marco constitucional, parece possível partir da colmatação da lacuna inicial relativa à explicitação de um óbvio dever fundamental de pagar impostos à superação da lacuna ainda mais grave consistente em haver-se obscurecido o imperativo de equidade e isonomia na distribuição dos ônus da tributação” In: MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 14ª ed. revista e atualizada. Série IDP. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 1565-1566. Nesse mesmo sentido, FUCK, Luciano Felício. *Estado Fiscal e Supremo Tribunal Federal*. Série IDP. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 109/1010, SILVA, Virgílio Afonso da. *Direito Constitucional Brasileiro*. 1 ed. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 2021, p. 126.

¹⁶² TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. 2º ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 432.

¹⁶³ ROCHA, Sérgio André. *Fundamentos do Direito Tributário Brasileiro*. Belo Horizonte: Letramento, Casa do Direito, 2020, p. 18-26. A aproximação entre dever fundamental de pagar impostos e cidadania também é presente em BUFFON, Marciano. *Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 100; COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário*. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 29; ABRAHAM, Marcus. *Curso de Direito Financeiro Brasileiro*, 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 53 e CASALTA NABAIS, José. *A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos*. Revista Direito Mackenzie, v. 3, n. 2 São Paulo: Universidade Presbiteriana Mackenzie, 2002, p. 60, entre outros.

¹⁶⁴ Vide: GRECO, Marco Aurélio. *Solidariedade Social e Tributação*. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005; GODOI, Marciano Seabra de. *Tributo e solidariedade social*. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. LOBO TORRES, Ricardo. *O Conceito Constitucional de Tributo*. In: TORRES, Heleno (Coor.). *Teoria Geral da Obrigação Tributária*. Estudos em

Todavia, tal posição ainda que majoritária está longe de ser unânime a exemplo de FERREIRA NETO, para quem o dever fundamental de pagar tributos representaria um mero dever moral, que sempre dependerá da positividade de regras específicas, pelo que não deve ser em si próprio considerado como norma de competência tributária¹⁶⁵. SCHOUERI, por sua vez, opõe-se à construção do tributo como dever fundamental ao entender não caber ao Estado o monopólio da promoção dos direitos fundamentais – se estes também são garantidos pela sociedade civil, “*não se justifica a tributação que impede o florescimento de oportunidades para que a justiça social (...) seja construída a partir da valorização do trabalho e da livre-iniciativa*”¹⁶⁶.

A problemática que fundamenta o dever fundamental de pagar impostos no princípio da solidariedade – e suas distorções – será aprofundada adiante. Por hora, marcamos posição do sentido de que a feição fiscal da receita pública brasileira, as inúmeras previsões de direitos fundamentais no bojo da Constituição Federal de 1988, bem como a própria previsão de um Sistema Constitucional Tributário fundado na capacidade contributiva, são elementos inafastáveis para a consagração do dever fundamental de pagar impostos no ordenamento jurídico brasileiro.

E diz-se dever fundamental de pagar *impostos* e não tributos na medida em que é reservada ao imposto a tarefa constitucional de sustentar financeiramente o Estado Fiscal, mesmo que, no ordenamento brasileiro, outras espécies tributárias são utilizadas como se impostos fossem, a exemplo das contribuições especiais, tributo não-vinculado cuja nítida estrutura interna é própria dos impostos¹⁶⁷.

Todavia, resulta da própria e singular configuração do Sistema Constitucional Tributário uma também própria e singular manifestação do dever fundamental de pagar

homenagem ao Professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005. BUFFON, Marciano. *Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 94; CARDOSO, Alessandro Mendes. *O Dever Fundamental de Recolher Tributos no Estado Democrático de Direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 157.

¹⁶⁵ FERREIRA NETO, Arthur Maria. *Tributação e Punição como Pressupostos Civilizatórios*. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur Maria. *Tributação do Ilícito*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 24.

¹⁶⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 217, p. 41.

¹⁶⁷ Em sentido contrário, por um dever fundamental de pagar *tributos* no ordenamento brasileiro, por todos: ROCHA, Sérgio André. *Fundamentos do Direito Tributário Brasileiro*. Belo Horizonte: Letramento, Casa do Direito, 2020, p. 18-26.

impostos, já profundamente parametrizado no âmbito das regras de competência tributária, fundamento de validade e parâmetro de controle do poder exacional do Estado Brasileiro.

3.2 Da Constituição Fiscal ao Sistema Constitucional Tributário

Do ponto de vista da hierarquia do ordenamento jurídico, é a Constituição a primeira das fontes e o fundamento de validade das normas jurídicas relativas aos impostos. Com efeito, é cristalina a percepção de CASALTA NABAIS no sentido de que o Direito Tributário exsurge fortemente moldado pela chamada “constituição fiscal”, *i.e.*, por um conjunto de princípios jurídico-constitucionais disciplinadores, de ordem material e formal, relativamente à forma, objeto, tempo, sujeito, intensidade e limites do exercício do poder tributário pelo estado¹⁶⁸.

Nesse contexto a constituição fiscal compreende pelo menos três elementos essenciais: (i) o princípio do Estado Fiscal, enquanto pressuposto funcional e dimensão financeira do Estado Social; (ii) os princípios jurídicos-constitucionais da tributação, onde se insere o princípio da legalidade fiscal¹⁶⁹; e (iii) o recorte ou configuração constitucional do sistema fiscal¹⁷⁰.

Quanto ao primeiro ponto, para além da reconstrução histórica do princípio do Estado Fiscal realizada *supra*, calha ponderar que a natureza fiscal do estado português, em que pese a ausência de expressa referência, é bem delineada em variadas e claras afirmações do texto constitucional. Para tanto, de relevo a extensa disciplina dos impostos, que conforma a constituição fiscal, contida nos artigos 66.º, n.º 2, al. 1.º, 81.º, al. 1.º, 103.º, 104.º, 165.º, n.º 1, al. 1.º, 229.º, n.º 1, als. 1.º e 2.º, 238.º, n.º 4, e 254.º e de outra banda as raras referências à figura tributária das taxas, resumidas no dispositivo do art. 238.º, n.º 3, definindo como receitas próprias das autarquias locais as taxas cobradas pela utilização de seus serviços, e

¹⁶⁸ CASALTA NABAIS, José. *Direito Fiscal*. 11ª ed. Coimbra: Almedina, 2019, p. 131.

¹⁶⁹ Para maiores aprofundamentos sobre o princípio da legalidade fiscal da Constituição Portuguesa de 1976: CASALTA NABAIS, José. *O Princípio da Legalidade Fiscal e os Actuais Desafios da Tributação*. Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, v. 75, 2003. p. 1057-1119. DOURADO, Ana Paula. *O Princípio da Legalidade Fiscal na Constituição Portuguesa*. Perspectivas Constitucionais nos 20 anos da Constituição de 1976. 2º vol. p. 429-474. DOURADO, Ana Paula. *O Princípio da Legalidade Fiscal: Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*. Coimbra: Almedina, 2007. BEDIN, Arthur P. *Legalidade Fiscal e Não Retroatividade dos Impostos na Constituição da República Portuguesa*. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*, v. 27, 2020, p. 227-253.

¹⁷⁰ CASALTA NABAIS, José. *Direito Fiscal*. 11ª ed. Coimbra: Almedina, 2019, p. 131.

do art. 165, n.º 1, al. 'i', estabelecendo reserva relativa da Assembleia da República quando ao regime geral das taxas¹⁷¹. É paradigmático, nesse âmbito, o dispositivo do art. 103.º, n.º 1, segundo o qual “o sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza”.

Quanto ao segundo ponto, compõem a constituição fiscal princípio ou limites de natureza formal, relativos ao *quem* tributa, ao *como* e ao *quando* se tributa, e, de outra parte, princípio de natureza material, relacionados, portanto, ao *que* e ao *quanto* se tributa. Os primeiros correspondem aos princípios da legalidade fiscal (arts. 103.º, n.º 2 e art. 165.º, n.º 1, al. 'i'), da segurança jurídica (art. 2.º) de que se extrai também proibição da retroatividade da lei fiscal (art. 103.º, n.º 3), e da proibição do referendo fiscal (art. 115.º, n.º 4, al. 'b'), ao passo que aos segundos são correspondentes, em especial, os princípios da igualdade fiscal (art. 13.º e 104.º, n.º 1), instrumentalizado através da capacidade contributiva, da não discriminação ou consideração fiscal da família (art. 37.º, n.º 2 e al. 'f', e 104.º, n.º 1), do respeito pelos direitos fundamentais (art. 106.º, n.º 3) e do princípio do Estado social (art. 9.º, al. 'd')¹⁷².

Quando ao terceiro ponto, a Constituição estrutura o sistema fiscal em dois movimentos. Em primeiro lugar, quando estabelece as finalidades do sistema fiscal no bojo do art. 103.º 1, no sentido da “satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas” e da “repartição justa dos rendimentos e da riqueza”. Em segundo lugar quando pormenoriza, no art. 104.º, os contornos do sistema fiscal, prevendo um imposto sobre o rendimento (n.º 1), a tributação sobre o rendimento real como regra para a tributação direta das empresas (n.º 2), uma tributação do património que contribua para a igualdade dos cidadãos (n.º 3), e uma tributação do consumo adaptada ao desenvolvimento económico e à justiça social, devendo onerar os consumos de luxo (n.º 4).

¹⁷¹ Para maiores aprofundamentos sobre natureza fiscal do estado português: CASALTA NABAIS, José. *A constituição fiscal portuguesa e alguns dos seus desafios*: Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Armando M. Marques Guedes. Lisboa: FDUL, 2004. CASALTA NABAIS, José. *O princípio do Estado Fiscal*: Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Professor João Lumbrals. Coimbra: Coimbra Editora, 2000.

¹⁷² CASALTA NABAIS, José. *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*. 3ª edição. Coimbra: Almedina, 2018, p. 33 e nota 53. CASALTA NABAIS, José. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. 4ª Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2015, p. 321 e ss. e 435 e ss.

Nesse contexto, e como já referimos alhures, para o reconhecimento da consagração constitucional de dever fundamental de pagar impostos no âmbito da Constituição Portuguesa de 1976, bastaria, segundo CASALTA NABAIS, atentar-se à *constituição fiscal* que o contém (artigos 103 e seguintes), para além própria natureza fiscal do estado que o incorpora e a fixação e garantia dos direitos fundamentais o pressupõe¹⁷³.

O Sistema Constitucional Tributário encartado na Constituição Federal de 1988 (arts. 145 a 162)¹⁷⁴, por sua vez, é estruturado de forma analítica no sentido da regulação pormenorizada da relação tributária. Como resultado, constituiu-se o fundamento do Direito Tributário Brasileiro quase que integralmente em nível constitucional, através de normas constitucionais que estabelecem seus princípios gerais, consagram as limitações ao poder de tributar, bem como distribuem as regras de competência tributária da União, dos Estados e dos Municípios¹⁷⁵.

Ao consagrar limitações ao poder de tributar o Sistema Constitucional Tributário se revela aberto. O próprio artigo 150 da Constituição Federal¹⁷⁶ ao prever em seus incisos

¹⁷³ CASALTA NABAIS, José. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. 4ª Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2015, p. 63.

¹⁷⁴ Com efeito, o Sistema Tributário Nacional não se esgota nos artigos 145 a 162 da Constituição Federal, compreende também demais normas referentes a outros tributos ou a outros ramos do Direito, a exemplo das normas de direitos fundamentais, entre os quais se destacam a propriedade, liberdade de atividade econômica ou profissão, liberdade de associação, dignidade de pessoa humana, entre outros. A exemplo de normas constitucional alheias ao intervalo topográfico do Sistema Constitucional Tributário, refira-se às regras para a contribuições de custeio à Seguridade Social (art. 195), para as contribuições ao PIS/PAS (art. 239), bem como regras atinentes às contribuições de custeio das entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical, o chamado Sistema S (art. 240). FOSSATI, Gustavo. *Constituição Tributária Comentada*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 34.

¹⁷⁵ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 13 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 61; ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 22; ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 161.

¹⁷⁶ 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; 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; 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; 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) IV - utilizar tributo com efeito de confisco; V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público; VI - instituir impostos sobre: a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros; b) templos de qualquer culto; c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão. e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem

extenso rol de garantias do contribuinte (legalidade, igualdade, irretroatividade, anterioridade, proibição de efeito confiscatório, imunidades) assim o faz “sem prejuízo de outras garantias” contidas ao longo do texto constitucional, sejam elas reconduzidas a princípios fundamentais (arts. 1º a 5º), a direitos e garantias fundamentais em geral (art. 5º a 17), ou ainda a outros direitos e garantias decorrentes do regime e dos princípios implicitamente adotados pela Constituição ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte (art. 5º, § 2º)¹⁷⁷.

Abertura esta que não se resume ao reenvio do Sistema a outros preceitos constitucionais, mas também engloba limitações previstas em sede infraconstitucional, a exemplo da previsão da competência da lei complementar para regular as limitações ao poder de tributar ou estabelecer normas gerais em matéria tributária (arts. 69 e 146, incs. I e III), bem como das resoluções do Senado Federal, que estabelecem alíquotas aplicáveis às operações e prestações interestaduais e de exportação (art. 155, § 2º, inc. IV), alíquotas mínimas e máximas nas operações internas para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados (art. 155, § 2º, inc. V)¹⁷⁸.

como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser. (Incluída pela Emenda Constitucional nº 75, de 15.10.2013) § 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) § 2º A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes. § 3º As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel. § 4º As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas. § 5º A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços. § 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) § 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993).

¹⁷⁷ÁVILA ainda afirma que a abertura do Sistema Constitucional Tributário para outros normas constitucionais implícitas significa intensa proteção da esfera privada, seja em razão da previsão da dedução de direitos fundamentais e garantias indeterminadas (art. 150 e art. 5, § 2º), seja em razão da aplicação imediata das normas decorrentes dos direitos e garantias fundamentais (art. 5, § 1º). In: ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 162.

¹⁷⁸ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 163.

Aos distribuir regras de competência e definir os impostos da União (art. 153), dos Estados (art. 155) e dos Município (art. 156), predeterminando o conteúdo material de cada espécie tributária e regulando o exercício da respectiva competência, o Sistema Constitucional Tributário demonstra rigidez¹⁷⁹. Isso porque a fixação de competências tributárias em nível constitucional representa a impossibilidade de modificação destas regras pela legislação complementar ou ordinária, atraindo o rito constitucional do art. 60, que dentre suas cláusulas pétreas (4º) exclui de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir a forma federativa de Estado (inc. I), o voto direto, secreto, universal e periódico (inc. II); a separação dos Poderes (inc. III) e os direitos e garantias individuais (inc. IV), âmbito em que restam incluídas as garantas específicas do contribuinte¹⁸⁰.

Para ATALIBA a característica da rigidez do Sistema Constitucional Tributário constitui princípio constitucional implícito que deve se inscrever ao lado dos demais princípios constitucionais tributários. Nesse contexto, o constituinte reteve o poder tributário pleno, conferindo à legislatura meras competências específicas, delimitadas e circunscritas, e assim o fez de modo a assegurar a autonomia administrativa e financeira dos entes federados, no escopo de “*garantir clima de harmonia, estreme de conflitos, o que o conduziu a cuidados superlativos na disciplina quase exaustiva de toda atividade tributária*”¹⁸¹.

Da peculiar rigidez e da singularidade com que o Sistema Constitucional Tributário restou delineado pelo constituinte originário, prossegue ATALIBA, resulta a “*inapelável inviabilidade do imediato aproveitamento de doutrina estrangeira para a solução de problemas emergentes da atuação do nosso mecanismo*” de ordenação do poder tributário, da mesma forma a “*extrapolação de soluções e transplantação de institutos, princípios e problemas, alhures desenvolvidos, só acarretará a perplexidade, se não o erro*”. Por isso torna-se imperativa a construção de uma doutrina tributária própria, à luz da realidade brasileira, para o desenvolvimento de um “*verdadeiro direito constitucional tributário brasileiro, capaz de servir de instrumento do nosso progresso*”¹⁸².

¹⁷⁹ Sobre a rigidez do Sistema Tributário Nacional vide ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 22 e seguintes.

¹⁸⁰ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 164-164.

¹⁸¹ ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 38.

¹⁸² ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 39.

3.3 Dever Fundamental de Pagar Impostos e Competências Tributárias

Foi através da distribuição rígida de competências tributárias a forma com que o constituinte originário dotou os entes federados de autonomia fazendária e executiva para a promoção e concretização dos deveres e obrigações públicas, persecução dos interesses da coletividade e tutela de direitos fundamentais. Disciplinando de forma quase exaustiva a atividade de imposição tributária, delimitou fortemente o âmbito formal e material em que esta deve circunscrever-se, seja do ponto de vista da estrutura da federação, seja do ponto de vista da proteção da esfera privada do contribuinte¹⁸³.

Com efeito, é a autonomia garantida, fundada e conformada por uma constituição rígida, que se traduz nos poderes de auto-organização e autogoverno das unidades federativas o principal traço distintivo do Estado Federal, sem o qual a forma federativa deixa de existir¹⁸⁴.

Segundo CANOTILHO, por competência identifica-se o poder de ação e atuação atribuído aos agentes constitucionais com o fim de perseguirem as tarefas de que são incumbidos pela própria constituição, ou pela lei. Por isso, envolve a atribuição de tarefas bem como dos respectivos meios de ação necessários para o seu desenvolvimento, além de delimitar o quadro jurídico de atuação de uma determinada unidade organizatória constitucional em relação às demais¹⁸⁵.

Em linhas amplas, as competências de instituição e criação de tributos não se diferem das demais competências previstas na Constituição Federal de 1988. TORRES refere que o modelo de competências e, por consequência, a divisão do poder tributário no direito positivo constitucional depende do modelo constitucional adotado¹⁸⁶. Nos ordenamentos

¹⁸³ Segundo MENDES e BRANCO “num Estado federal lastreado em tributos, como é o brasileiro, há fundamentalmente duas formas de se assegurar a autonomia financeira das pessoas jurídicas de direito público: partilhar competências tributárias e partilhar o produto da arrecadação. Os dois caminhos foram adotados pelo constituinte brasileiro de 1988, ambos apontando para o mesmo objetivo: a descentralização fiscal”. Nesse contexto, “a previsão de competência para tributação de operações relativas à circulação de mercadorias é particularidade do sistema tributário brasileiro. Não se tem notícia de outro país em que se atribua competência para tributar fato econômico semelhante a estados”. In: MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 14ª ed. revista e atualizada. Série IDP. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 1558-1559.

¹⁸⁴ SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. *Curso de Direito Constitucional*. 7. ed. revista atualizada e ampliada. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 891.

¹⁸⁵ CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7. ed., Coimbra: Almedina, 2003, p. 533.

¹⁸⁶ TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. 2º ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 424.

espanhol e italiano, por exemplo, a “potestade” administrativa carrega sentido mais próximo de poder regulamentar em matéria tributária, e não se confunde ou equivale com a locução “poder de tributar”, que corresponderia estritamente ao poder de instituir tributos. O conceito de competência, por outro lado, em Espanha, relaciona-se ao momento de aplicação da norma criadora de impostos. Em Itália, competência equivale a potestade, dita *potestà normativa tributaria* ou *potestà d'imposizione*¹⁸⁷. Nesse contexto, TORRES afirma que em Estados unitários a concepção de competência confunde-se com a autorização constitucional da legalidade tributária para criação de tributos e, igualmente, com o poder de tributar. Nos estados federais, por outro lado, a caracterização da competência tributária assume maior densidade e centro à exemplo do direito brasileiro e alemão¹⁸⁸.

CARRAZZA, nesse sentido, afirma não se poder atribuir, no Brasil, às pessoas políticas verdadeiro poder tributário, o qual era do restrito exercício da Assembleia Nacional Constituinte, que tudo podia, inclusive em matéria tributária. A partir da promulgação da Carta de 1988, entretanto, o poder tributário retornou ao povo (detentor da soberania), passando a existir, deste momento avante, as competências tributárias repartidas pela Constituição Federal entre a União, os Estados-membros, os Município e o Distrito Federal¹⁸⁹. Daí a referência à Constituição Brasileira como *a Carta das Competências*¹⁹⁰.

A expressão competência tributária nada mais é, portanto, que a atribuição constitucional outorgada aos entes federados para a criação e instituição tributos, nos seus limites¹⁹¹. Em semelhante sentido já dispunha o Código Tributário Nacional, em seu artigo 6º: *a atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta.*

¹⁸⁷ BEGHIN, Mauro. *Diritto Tributario: per l'Università e per la preparazione alla professioni economico-giuridiche*. Padova: CEDAM, 2015, p. 94.

¹⁸⁸ TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. 2º ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 425.

¹⁸⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 32ª ed., revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional n. 99/2017. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 424.

¹⁹⁰ BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 28.

¹⁹¹ BEDIN, Arthur P.; TAGLIARI, Rafael Z. *PIS/COFINS sobre Receitas Financeiras: a Inconstitucionalidade do Art. 27, § 2º, da Lei n. 10.865/2004 sob a Perspectiva do Regime Constitucional de Competências e da Legalidade Tributária*. Revista Direito Tributário Atual, v. 40, 2018, p. 42.

Vale dizer, a competência tributária se traduz na aptidão para criar tributos, mediante a edição do necessário veículo legislativo (art. 150, I, CF), indicador de todos os aspectos de sua *hipótese de incidência*, seu *sujeito ativo*, seu *sujeito passivo*, sua *base de cálculo* e sua *alíquota* (ou *taxa*, na dicção lusitana)¹⁹².

E veja-se que o instituto competência tributária à luz da Constituição Federal de 1988 é radicalmente diversos daquele concebido pela doutrina portuguesa, segundo a qual “*a competência tributária diz respeito à administração ou gestão dos impostos, traduzida no lançamento, liquidação e cobrança dos impostos*”¹⁹³. Tal atividade administrativa de lançamento e cobrança do crédito tributária, na doutrina brasileira, insere-se no que se entende por *capacidade tributária ativa*¹⁹⁴, e não se confunde com o poder de criação e instituição de tributos. Estas nuances terminológicas carregam consigo profundas implicações, mormente no sentido de que a capacidade tributária ativa não enseja limitação ao poder tributário, ao contrário do que ocorre com a discriminação de competências constitucionais, as quais, no ordenamento constitucional brasileiro, o delimitam fortemente.

Densificando o conceito, CARRAZZA identifica seis características da competência tributária, a saber: sua *privatividade*, sua *indelegabilidade*, sua *incaducabilidade*, sua *inalterabilidade*, sua *irrenunciabilidade* e sua *facultatividade* de exercício¹⁹⁵.

No âmbito da *privatividade*, ou *exclusividade*, a Constituição apontou faixas tributárias privativas a cada ente federativo, de modo a habilitar a pessoa política contemplada a instituir determinado tributo e, ao mesmo tempo, proibir as demais de virem a instituí-lo. Isto é, a reserva de competência comporta eficácia de interdição: cláusula

¹⁹² COSTA, Regina Helena. Comentários ao art. 6º. In: FREITAS, Vladimir Passos de (Coord). *Código Tributário Nacional Comentado: Doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS*. 7 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017, p. 62. CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 32ª ed., revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional n. 99/2017. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 425. BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 28. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 269.

¹⁹³ CASALTA NABAIS, José. *Deveres Fundamentais e Tributação*. Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, vol. 96, n. 2, 2020, p. 680-681.

¹⁹⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 257.

¹⁹⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 32ª ed., revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional n. 99/2017. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 439.

vedatória implícita e aplicável a todos aqueles que não o titular constitucional da hipótese de incidência¹⁹⁶.

Quanto à *indelegabilidade*, trata-se de característica prevista expressamente pelo Código Tributário Nacional, estabelecendo que *a competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra (...)*¹⁹⁷.

Dessarte, as competências tributárias não podem ser objeto de renúncia ou transferência pelo ente federativo recipiente. No mesmo sentido, sequer é facultado ao Poder Legislativo corresponde a delegação a demais Poderes, mormente ao Executivo, qualquer atribuição de instituir tributos decorrente da Constituição Federal¹⁹⁸.

O texto constitucional determina que compete ao Poder Legislativo, exercido pelo Congresso Nacional (art. 44, CF), “dispor sobre todas as matérias de competência da União” (art. 48, CF). Cabe ao Poder Executivo, por sua vez, executar a lei (art. 84, IV, CF), e ao Poder Judiciário editar normas individuais na forma da jurisdição (art. 92, CF).

O processo legislativo, portanto, entendido como a edição do rol de veículos legislativos constante do art. 59, incisos I a VII da Constituição Federal, é atividade privativa do Poder Legislativo, inerente à sua própria natureza e função na estrutura da República. Ao Executivo e ao Judiciário, nesse particular, é dado apenas poder de iniciativa do processo legislativo (art. 61, CF); a atividade de deliberação acerca da proposta, porém, permanece competência privativa do Legislativo.

Com efeito, permitir a transferência de competência por meio de instrumento infraconstitucional significa inverter a hierarquia das normas e submeter as disposições constitucionais – e o equilíbrio federativo – a mudanças por leis ordinárias e convênios.

¹⁹⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 32ª ed., revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional n. 99/2017. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 440..ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais,1968. p. 106

¹⁹⁷ BEDIN, Arthur P.; TAGLIARI, Rafael Z. *PIS/COFINS sobre Receitas Financeiras: a Inconstitucionalidade do Art. 27, § 2º, da Lei n. 10.865/2004 sob a Perspectiva do Regime Constitucional de Competências e da Legalidade Tributária*. Revista Direito Tributário Atual, v. 40, 2018, p. 43.

¹⁹⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 32ª ed., revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional n. 99/2017. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 440.. GAMA, Tácio L. *Competência Tributária: Fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009. p. 270.

Outrossim, a *incaducabilidade* da competência tributária implica que o seu não exercício, ainda que protraído no tempo, não tem o condão de impedir que a pessoa política titular venha a instituir tributos nos seus limites. Exemplo de tal situação é o Imposto Sobre Grandes Fortunas (art. 153, VII, da CF/1988), de competência da União Federal, ainda pendente de instituição¹⁹⁹. Por outro lado, tal não se confunde com a *prescritibilidade* da capacidade tributária ativa, isto é, a atividade de *cobrança* das exações que, não exercitada nos prazos legais, efetivamente impede o titular concretamente o tributo²⁰⁰.

Quanto à *inalterabilidade*, não tem a pessoa política competente a faculdade de prorrogar ou alterar suas dimensões, tratando-se de matéria sob reserva de emenda constitucional, único instrumento capaz de realizar modificação da competência tributária²⁰¹. Com efeito, sob a perspectiva da rigidez do Sistema Constitucional Tributário, apenas faz sentido falar em inalterabilidade da competência tributária em relação à própria entidade política titular, porquanto, do ponto de vista da possibilidade de alteração pelo poder constituinte derivado, de fato, não há se falar na absoluta ausência de mecanismo de alteração.

A *irrenunciabilidade* da competência tributária a coloca como direito indisponível dos entes políticos, não sendo possível a abdicação unilateral e definitiva, em todo ou em parte, da atribuição constitucional de instituir tributo²⁰².

A *facultatividade* do exercício da competência tributária alinha-se com a discricionariedade do titular na instituição do tributo, decisão que se dá em âmbito político submetida a critério de conveniência e oportunidade, não sujeita a qualquer parâmetro de controle externo²⁰³.

Por outro lado, sustenta-se que, ao menos no que tange ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e

¹⁹⁹ FUCK, Luciano Felício. *Estado Fiscal e Supremo Tribunal Federal*. Série IDP. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 77-78.

²⁰⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 32ª ed., revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional n. 99/2017. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 562-563, nota 233.

²⁰¹ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 32ª ed., revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional n. 99/2017. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 562.

²⁰² CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 32ª ed., revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional n. 99/2017. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 567.

²⁰³ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 32ª ed., revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional n. 99/2017. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 568.

Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) no contexto da chamada *guerra fiscal* própria do federalismo, haveria obrigatoriedade de instituição da espécie tributária em todas as unidades federativas²⁰⁴.

Com efeito, na perspectiva do Estado Fiscal e da necessidade de cobertura dos custos do próprio ente público e dos direitos fundamentais, não há se falar em verdadeira facultatividade quanto ao exercício da competência tributária, ao menos à sua integralidade, sob pena de pôr-se em causa a própria estadualidade fiscal²⁰⁵.

Veja-se, neste ponto, que a própria Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101/2000), em seu artigo 11 coloca como requisito da responsabilidade na gestão fiscal “*a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação*”, o que parece afastar em nível infraconstitucional a aludida facultatividade do exercício da competência tributária.

Ademais, deve ser destacado que as regras de competência não apenas são qualificadas como regras que consagram uma autorização para que o ente federado institua o tributo, através do procedimento legislativo específico, que culmina na produção da respectiva fonte normativa. No caso da Constituição Federal de 1988, estas mesmas regras de competência devem ser qualificadas como regras que consagram proibições, ou comandos negativos. Isso na medida em que, ao estabelecerem de forma explícita ou implícita determinados aspectos da hipóteses de incidência, efetivamente proíbem que o titular exerça a competência em relação a hipóteses de incidências não abrangidas no âmbito da própria regra²⁰⁶.

Por isso, ainda segundo ÁVILA, a função das regras de competência postas na constituição é dirigir o comportamento do estado (ou o ente federado respectivo), estabelecendo, por meio de uma autorização formal para legislar cumulada com uma proibição material em relação ao escopo da atuação, como ele deve agir para exercer validamente sua competência²⁰⁷.

²⁰⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 276.

²⁰⁵ Nesse sentido: FUCK, Luciano Felício. *Estado Fiscal e Supremo Tribunal Federal*. Série IDP. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 79-80.

²⁰⁶ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 218.

²⁰⁷ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 218-219.

Na esfera de exercício da competência tributária o legislador se coloca em *posição de potestade*, enquanto o contribuinte resta em *situação de sujeição*. A contrário senso, todavia, para além das delimitações constitucionais de competência, o legislador encontra-se em *posição de impotência* e o cidadão em *situação de imunidade*, no escólio do PITTEN VELLOSO²⁰⁸.

Nesta senda, ÁVILA afirma que se tratam as regras de competência, sob a perspectiva de sua dimensão enquanto limitantes do poder tributário, de *limitações de primeiro grau*, na medida em que localizam no escopo das normas objeto de aplicação. São ainda *limitações positivas* quanto ao objeto, ao predeterminarem o quadro fático constitucionalmente traçado como pressuposto de seu exercício e *limitações expressas e materiais*, porquanto estabelecem os pontos de partida para a determinação e preenchimento do conteúdo do poder de tributar²⁰⁹.

GUASTINI distingue as normas de competência, ou melhor, as normas sobre a produção jurídica (*norme sulla produzione giuridica*) em duas subclasses. A primeira subclasse (normas de competência em sentido estrito) compreendem todas aquelas normas que estabelecem qual órgão seja competente a criar normas e com quais procedimentos este deva exercer a competência. A segunda subclasse (normas de competência em sentido amplo) compreende todas aquelas normas que limitam ou predeterminam o conteúdo da norma futura. Em relação ao conteúdo, podem ser distintos dois componentes diversos: (i) o objeto da disciplina, ou seja, a classe de suportes fáticos (fatos geradores ou hipóteses de incidência, sem sede de competência tributária) em relação aos quais a norma se refere e (ii) o modo da disciplina, isto é, o tipo de consequência jurídica que se retira daquele suporte fático. As normas de competência em sentido estrito têm caráter formal, no sentido de que não se relacionam ao conteúdo da norma futura, enquanto as normas de competência em sentido amplo tem caráter material, na medida em que atende ao conteúdo da norma futura²¹⁰.

²⁰⁸ PITTEN VELLOSO, Andrei. *Constituição Tributária Interpretada*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 25. Ao referir à “posição de potestade”, o autor revela forte influência da doutrina espanhola na concepção do poder de tributar.

²⁰⁹ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 219.

²¹⁰ GUASTINI, Riccardo. *Teoria e dogmatica delle fonti*. Milano: Giuffrè, 1998, p. 43-44.

As limitações ao poder de tributar, porquanto restringem justamente a forma e o conteúdo do exercício e resultado da competência tributária, obedecerão a este critério distintivo (vide item 3.5, *infra*).

É, portanto, no estrito âmbito de atuação definido através das competências tributárias que se manifestará o dever fundamental de pagar impostos como autorização ou habilitação ao legislador, de forma impositiva e permanente. Dever este *em primeiro grau* modelado nos limites autorizados pela constituição que institui competência tributária e, *em segundo grau*, concretizado formalmente na edição da lei.

Fora daí, não há se falar em dever fundamental de pagar impostos na medida em que este não deriva de forma ilimitada e direta da consideração fiscal do estado e que não tem eficácia senão quando da promulgação de lei editada nos limites de competência. Isto é, a obrigação tributária em relação ao contribuinte somente se constitui nos termos da lei, jamais diretamente das normas constitucionais.

3.4 Competências Tributárias entre Tipos e Conceitos

No estudo das competências tributárias repartidas no bojo do Sistema Constitucional Tributário surge interessante prospecção teórica a respeito de serem as hipóteses de incidências ou bases tributáveis predeterminadas nas regras de competência vertidas através do emprego de *tipos* ou *conceitos*²¹¹.

De início, importa considerar que a distinção entre tipo e conceito, segundo LARENZ, se coloca nos termos de que o âmbito de um conceito é fixado de modo concludente pelos traços que constituem a sua definição, o que não ocorre quanto ao tipo. Os traços que caracterizam o tipo, sob diferentes graus de intensidade, podem ser substituídos, mais importando sua imagem global, pelo que a afirmação de que o tipo é sempre mais rico em conteúdo do que o conceito. É, pois, muito maior a flexibilidade da consideração tipológica do que aquela puramente conceitual²¹².

²¹¹ A oposição entre tipo e conceito surge primeiramente em STRACHE, Karl-Heinz. *Das Denken in Standards – Zugleich ein Beitrag zur Typologik*. Berlin: Duncker & Humblot, 1968

²¹² LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. 8ª ed. Tradução de José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2019, p. 426-429.

Portanto, o tipo delinea elementos habituais que costumam ocorrer, segundo determinado ponto de vista, devendo ser analisados em conjunto²¹³. Trata-se de uma forma de pensamento geral (*Denkform des Allgemeinen*), criada por abstração de estruturas dadas (*Abstraktion aus vorgegeben Strukturen*) previamente²¹⁴.

Sob o escopo da imposição tributária, é a tipicidade que fixa a determinação legal de preenchimento, em maior grau possível, da composição elementar do imposto, tencionando atingir e concretizar a legalidade substancial, sendo sua função a de delimitar a área vinculada de atividade do poder executivo e ordenar as relações entre este e o legislativo²¹⁵.

Com feito, impende a referir-se à contribuição de XAVIER, sob a perspectiva do princípio da legalidade, ao afirmar que a tipicidade do Direito Tributário é, segundo certa terminologia, uma tipicidade fechada, porquanto continente de todos os elementos para a valoração dos fatos e produção dos efeitos, sem carecer de qualquer recurso a elementos a ela estranhos e sem tolerar qualquer valoração que se substitua ou acresça à contida no tipo legal²¹⁶. Este autor, com escoro nas doutrinas de LARENZ²¹⁷, sustenta que a tipicidade tem como corolários o princípio da seleção, o princípio do *numerus clausus*. o princípio do exclusivismo e o princípio da determinação ou da tipicidade fechada²¹⁸.

Na doutrina brasileira, DERZI apontou a diferença entre tipos ditos próprios e impróprios, sendo aqueles definidos como abstrações generalizadoras, ordens fluidas, que, através da comparação, buscam características comuns, onde a totalidade é critério decisivo para a ordenação dos fenômenos aos quais se estende. Nesse particular, são suas notas

²¹³ ÁVILA, Humberto. *Competências Tributárias: um ensaio sobre sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 12.

²¹⁴ STRACHE, Karl-Heinz. *Das Denken in Standards – Zugleich ein Beitrag zur Typologik*. Berlin: Duncker & Humblot, 1968, p. 37 e 45.

²¹⁵ DOURADO, Ana Paula. *O Princípio da Legalidade Fiscal na Constituição Portuguesa*. In: *Perspectivas Constitucionais: nos 20 anos da Constituição de 1976*. 2º vol. P. 440.

²¹⁶ XAVIER, Alberto. *Manual de Direito Fiscal*. vol. I. Lisboa: (s.n.), 1981, p. 116. Com maior profundidade, sobre a tipicidade no âmbito do Direito Fiscal português: DOURADO, Ana Paula. *O Princípio da Legalidade Fiscal: Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*. Coimbra: Almedina, 2007.

²¹⁷ LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. 8ª ed. Tradução de José Lamago. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2019, p. 300 e ss.

²¹⁸ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 18.

fundamentais do tipo “a abertura, a graduabilidade, a aproximação da realidade e a plenitude de sentido na totalidade”²¹⁹.

No âmbito do Sistema Constitucional Tributário, em que a discriminação de competência para instituição de tributos é expressão da forma federativa de organização do Estado, ao distribuir o respectivo poder aos diversos entes políticos, não parece haver espaço para a consideração tipológica.

Isso porque, ainda na esteira do pensamento de DERZI, a flexibilidade estrutural do tipo, compostos por abstrações de aspecto geral ou generalizador, que admitem transições fluidas e formas mistas, não parece se coadunar à rigidez em que vazadas as regras constitucionais de competência tributária²²⁰, sob pena de sua própria descaracterização²²¹, porquanto marcadas pela aguda restrição ao espaço de liberdade conformativa do legislador²²².

Restrição essa que implicará em um espaço ainda mais exíguo para a manifestação do dever fundamental de pagar impostos, que resultará do exercício da competência tributária pelos entes políticos, nos limites postos na constituição, materializado no âmbito conceitual das hipóteses de incidências predeterminadas.

3.5 Dever Fundamental de Pagar Impostos e Limitações ao Poder Tributário

As limitações ao âmbito de manifestação do dever fundamental de pagar impostos, porquanto dirigido essencialmente ao legislador, correspondem essencialmente às limitações ao poder tributário.

²¹⁹ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e tipo*. 2 ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 70.

²²⁰ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e tipo*. 2 ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 136-137. Também nesse sentido: BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 31-35; ÁVILA, Humberto. *Competências Tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 26. Em sentido contrário, SCHOUERI afirma que o constituinte se utilizou de tipos ao distribuir competências, cabendo à lei complementar resolver eventuais conflitos de competência resultantes, bem como aprofundar a definição dos respectivos fatos geradores. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 276-280.

²²¹ ÁVILA, Humberto. *Competências Tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 33.

²²² PITTEN VELLOSO, Andrei. *Conceitos e Competências Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 146-147

Tais limitações, segundo AMARO, consistem no conjunto de princípios e regras constitucionais que disciplinam e balizam o exercício da competência tributária, no sentido da proteção de valores reputados constitucionalmente relevantes, sobretudo àqueles afeitos aos direitos e garantias individuais²²³. Para ÁVILA, são uma espécie das várias limitações estabelecidas ao poder estatal por meio de regras de competência, de princípios, de garantias e direitos fundamentais. Porque vertidas através de normas, e porque as normas são multidimensionais, as limitações ao poder tributário são ao mesmo tempo complexas e paradoxais²²⁴.

Isso na medida em que (i) ao instituírem as limitações restrições ao poder estatal, estas paradoxalmente necessitam do próprio reconhecimento e intermediação do estado para serem efetivamente realizadas; (ii) aos servirem de oposição ao poder estatal, servem ao mesmo tempo de mecanismo para gerá-lo, e de instrumento para sua participação, como é o caso do princípio democrático, ao mesmo tempo fonte e limitador de poder de estado; (iii) e aos estabelecerem limites, as limitações são paradoxalmente limitadas por outras regras e princípios constitucionais²²⁵.

Fundamentalmente, integram o conjunto de traços que demarcam o campo, o modo, a forma e a intensidade de atuação do poder de tributar²²⁶e, por consequência do exercício do respectivo dever fundamental.

Abaixo, a partir da classificação entre limitações formais e materiais²²⁷, analisaremos as principais limitações, à exceção das limitações decorrentes das próprias regras de competência tributária, já tratadas em capítulo específico (3.3, *supra*).

²²³ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 12ª edição, revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 106.

²²⁴ ÁVILA, Humberto. *Competências Tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 125-126.

²²⁵“A capacidade contributiva, por exemplo, é limite ao poder estatal, ao mesmo tempo que é limitada por outros princípios, como aqueles relativos a finalidades extrafiscais; a legalidade é limite, mas é limitada pelas regras de competência extraordinária; as regras de competência são limites, mas são limitadas pelo princípio da igualdade e pelo postulado da razoabilidade; a imunidade recíproca é limite, mas é limitada por outros princípios, como o da livre concorrência. E assim por diante.” In: ÁVILA, Humberto. *Competências Tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 126.

²²⁶ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 12ª edição, revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 106.

²²⁷ CASALTA NABAIS, José. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. 4ª Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2015, p. 315-316;

3.5.1 Limitações Formais

Os limites formais da tributação relacionam-se com os requisitos relativos ao sujeito, detentor do poder de tributar e com os requisitos relativos ao procedimento e à forma da instituição normativa do tributo. Isto é, as limitações formais dizem sobre quem tributa e como tributa, sem relação com o conteúdo da norma tributária²²⁸.

3.5.1.1 Legalidade Tributária

As origens do princípio da legalidade tributária remontam desde à Idade Média, já presente na cláusula 12 da *Magna Carta Libertatum*, firmada em 1215 pelo Rei João da Inglaterra (*detto* Sem-Terra), segundo a qual “*no scutage²²⁹ or aid is to be levied in our realm except by the common counsel of our realm, unless it is for the ransom of our body, the knighting of our eldest son, or the first marriage of our eldest daughter, and for these only a reasonable aid is to be levied. Aids from the city of London are to be treated likewise.*”²³⁰²³¹. Por *Scutage*, termo derivado do latim *scutum* (escudo), designava-se um tributo pago por aqueles que detinham terras em nome do Rei em razão da impossibilidade da prestação pessoal de serviço militar (*knight service*). Ou seja, tratava-se de um pagamento devido em substituição ao serviço militar, condição e contrapartida à posse do feudo.

No mesmo sentido, como sistematização das relações de poder entre partes antagonistas, cita-se a *Petition on Rights* de 1628, que prescrevia em seu artigo primeiro “*no*

ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 129; GUASTINI, Riccardo. *Teoria e dogmatica delle fonti*. Milano: Giuffrè, p. 44.

²²⁸ CASALTA NABAIS, José. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. 4ª Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2015, p. 315-316; ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 129; GUASTINI, Riccardo. *Teoria e dogmatica delle fonti*. Milano: Giuffrè, p. 44.

²²⁹ HUDSON, John. *The Formation of The English Common Law: Law and Society in England from King Alfred to The Magna Carta*. Second Edition. London and New York: Routledge, Taylor and Travis Group, 2018 p. 209. VINCENT, Nicholas. *Magna Carta a Very Short Introduction*. Oxford: Oxford University Press, 2012, p. 51.

²³⁰ Na tradução do latim original de VINCENT, In: VINCENT, Nicholas. *Magna Carta: a Very Short Introduction*. Oxford: Oxford University Press, 2012, p. 115.

²³¹ A Cláusula 14, a seu turno, estabelece: “And to obtain the common counsel of the realm for the assessment of an aid, except in the three cases aforesaid, or a scutage, we will have archbishops, bishops, abbots, earls and greater barons summoned individually by our letters, and we shall also have summoned generally through our sheriffs and bailiffs all those who hold of us in chief, for a fixed date, with at least forty days’ notice, and to a fixed place, and in all letters of this summons we shall state the cause for the summons. And when the summons has thus been made, the business will go forward on the assigned day according to the counsel of those present, even if not all those summoned have come”, também na tradução de VINCENT, *op. cit.*

man should be compelled to make or yield any gift, loan, benevolence, or tax without common consent by Act of Parliament” e o Bill of Rights de 1689, segundo o qual “*levying money for the use of the Crown, by pretense of prerogative, without grant of Parliament, for longer time or in other manner than the same is or shall be granted is illegal*” (art, 1, 4º)²³².

Estas passagens históricas revelam uma das primeiras manifestações escritas de limitação do poder tributário do monarca absoluto que coincide com primitiva manifestação da ideia de constitucionalismo. Em épocas pré-revolucionárias – anteriores aos acontecimentos políticos da metade do século XVIII – os documentos constitucionais assumiam a forma de acordos particulares entre os estamentos, algo como *contratos de governo*, que cristalizavam as relações e privilégios da nobreza, clero, cidade e profissões organizadas²³³ e promoviam a manutenção da liberdade de ação dos sujeitos de direito da época, sob a interface da lei.

Daí a se observar que o desenvolvimento da figura do imposto e o surgimento do Parlamentarismo, em Inglaterra, se deram de forma paralela e progressiva, porquanto o Parlamento, em grande medida, calha ser instituição resultante da própria existência do tributo e da necessidade de consentimento à tributação. A consolidação histórica destes princípios de autotributação ou autoimposição tributária restaram consagrados na clássica expressão *no taxation without representation*²³⁴.

Para além do Reino Unido, a legalidade tributária apenas veio a ser concretizada com o êxito das revoluções liberais do século XVIII, dentre as quais são a Francesa (1789)²³⁵ e a Americana (1776)²³⁶ aquelas de maior repercussão histórica, o que desencadeou a inclusão, no bojo dos posteriores textos constitucionais frutos do constitucionalismo moderno, a

²³² A Magna Carta, a Petition of Rights, o Bill of Rights acompanhados pelo the Habeas Corpus Act (1679) e pelos Parliament Acts de 1911 e 1949 fazem parte do núcleo documental do Direito Constitucional britânico, o qual, como se sabe, não é codificado, em que pese ser, de fato, escrito. TURPIN, Colin; TOMKINS, Adam. *British Government and the Constitution: Text and Materials*. Sixth edition. Cambridge: Cambridge University Press, 2007, p. 140.

²³³ ZAGREBELSKI, Gustavo; MARCENÒ, Valeria. *Giustizia Costituzionale I, storia, principi, interpretazioni*. Seconda Edizione. Bologna: Il Mulino, 2007, p. 20.

²³⁴ CASALTA NABAIS, José. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. 4ª Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2015, p. 322.

²³⁵ Consta da *Déclaration des droits de l'homme et du citoyen* (1789): “XIV. Tous les Citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs Représentans, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d’en suivre l’emploi et d’en déterminer la quotité, l’assiette, le recouvrement et la durée”.

²³⁶ Consta da Constituição dos Estados Unidos da América de 1787: “Article 1, Section 8 – The Congress shall have power to lay and collect Taxes, Duties, Imposts and Excises, to pay the Debts and provide for the common defence and general Welfare of the United States (...)”.

exigência de os impostos serem instituídos por intermédio de órgãos legislativos de representação dos contribuintes.

Dessarte que o Estado de Direito se plasmou a partir das garantias individuais concebidas frente a um pronunciado arbítrio estatal em matéria de imposição fiscal. ROTHMANN vaticina que a limitação dos poderes do Estado teve a sua primeira expressão no condicionamento do seu poder tributário, sendo a partir de então que o princípio da legalidade se estendeu às demais atividades estatais²³⁷. Desta forma, o princípio da legalidade fiscal não só constitui a pedra fundamental do Direito Tributário, como a própria base do Direito Constitucional, na medida em que por razões tributárias que nasceu o próprio Estado de Direito²³⁸. Para MCCORMICK, de igual sorte, é a legalidade que transforma um estado de homens em um estado de normas, na medida em que não haveria Estado de Direito (*Rule of Law*) sem regras de Direito (*rules of Law*)²³⁹.

No Direito Comparado é nítida a pluralidade de expressões constitucionais do princípio, desde constituições que o restringe à matéria relativa aos impostos, como é o caso do art. 34, alínea 2, n 4 da Constituição Francesa de 1958²⁴⁰ e do art. 103, n. 2, da Constituição Portuguesa de 1976²⁴¹, até constituições que o estabelece no âmbito geral das prestações patrimoniais e pessoais, o que ocorre no art. 23 da Constituição Italiana de 1947²⁴² e art. 31 da Constituição Espanhola de 1978²⁴³. Digna de nota ainda a incomum característica do sistema tributário alemão, que desconhece, no bojo de sua Lei Fundamental

²³⁷ ROTHMANN, Gerd W. *O princípio da legalidade tributária*. Revista Da Faculdade De Direito, Universidade De São Paulo, 67, 1979. p. 231.

²³⁸ JARACH, Dino. *Curso Superior de Derecho Tributario*. Buenos Aires: Ed. Nueva, 1969, p. 157.

²³⁹ A íntegra do raciocínio: “The Rule of Law is a signal virtue of civilized societies. Where the Rule of Law obtains, the government of a state, or of a non-state polity such as the European Union, or of political entities within states, such as England, Scotland, Wales, or Northern Ireland within the United Kingdom, is carried on within a framework laid down by law. This gives significant security for the independence and dignity of each citizen. Where the law prevails, you know where you are, and what you are able to do without getting yourself embroiled in civil litigation or in the criminal justice system. There cannot be a Rule of Law without rules of law.” MCCORMICK, Neil. *Rhetoric and the Rule of Law: A Theory of Legal Reasoning*. Oxford: Oxford University Press, 2005, p. 12.

²⁴⁰ Assim dispõe o preceito gaulês: “la loi fixe les règles concernant (...) l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures”, de clara inspiração no art. XIV da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão (vide nota 14).

²⁴¹ Eis o dispositivo português: “os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes”.

²⁴² O preceito italiano: “nessuna prestazione personale o patrimoniale puo` essere imposta se non in base alla legge”.

²⁴³ O preceito espanhol, *verbis*: “sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley”.

(*Grundgesetz*) qualquer vinculação legal estrita e explícita em matéria fiscal ou tributária, sendo o princípio em testilha deduzido da previsão constitucional da vinculação do poder executivo à lei e ao direito (art. 2º, §2º) e da proibição da autorização para a definição de hipóteses de incidência tributária por decretos²⁴⁴.

No âmbito dos limites formais ao poder tributário esculpido na constituição fiscal portuguesa²⁴⁵, o princípio da legalidade em matéria de impostos assume duas faces: (i) na exigência formal da reserva de lei parlamentar, também designada reserva de parlamento (art. 165.º, n.º 1, al. 1.ª); e (ii) no princípio da reserva material, substancial ou de conteúdo desta lei formal, também designado, sob influxo da doutrina *tedesca*, princípio da tipicidade (*Tatbestandsmässigkeit*), que postula a determinação legal dos elementos típicos dos impostos²⁴⁶, tão completa quanto possível, os quais restaram delimitados constitucionalmente à incidência, à alíquota (taxa), aos benefícios fiscais e às garantias do contribuinte (art. 103.º, n.º 2)²⁴⁷.

Dentro do aspecto formal, a Constituição da República Portuguesa atribuiu diversas reservas de competência normativa e, a partir disso, dividiu o poder tributário, verticalmente, entre Assembleia da República, Governo, regiões autónomas e autarquias locais²⁴⁸.

Nesse sentido, estabeleceu competência exclusiva da Assembleia da República para legislar sobre *criação de impostos e sistema fiscal e regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas*, salvo autorização ao Governo (art. 165.º, n.º 1, al. 1.ª), as quais, em matéria fiscal, *só caducam no termo do ano económico a que respeitam* (art. 165.º, n.º 5). Os decretos-lei decorrentes de tal delegação podem ser sujeitos à apreciação do parlamento, *para efeitos de cessação de vigência ou de alteração*,

²⁴⁴ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 547. Sobre o tema, em maior profundidade: LANG, Joachim; TIPKE, Klaus, *Steuerrecht*. 18., völlig überarb. Aufl. Köln: Otto Schmidt, 2005, p. 106. VOGEL, Klaus; WALDHOFF, Christian. *Grundlagen des Finanzverfassungsrechts*. Heidelberg: C. F. Müller, 1999, 1999, notas 481 e seguintes.

²⁴⁵ Vide nosso estudo recentemente publicado no Brasil, BEDIN, Arthur P. *Legalidade Fiscal e Não Retroatividade dos Impostos na Constituição da República Portuguesa*. Revista de Direito Tributário Contemporâneo, v. 27, 2020, p. 227-253.

²⁴⁶ DOURADO, Ana Paula. *O Princípio da Legalidade Fiscal na Constituição Portuguesa*. In: *Perspectivas Constitucionais: nos 20 anos da Constituição de 1976*. 2º vol. p. 440.

²⁴⁷ CASALTA NABAIS, José. *O Princípio da Legalidade Fiscal e os Actuais Desafios da Tributação*. Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, v. 75, 2003. p. 1070.

²⁴⁸ DOURADO, Ana Paula. *O Princípio da Legalidade Fiscal: Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*. Coimbra: Almedina, 2007, p. 41.

a requerimento de dez Deputados, nos trinta dias subsequentes à publicação, descontados os períodos de suspensão do funcionamento da Assembleia da República (art. 169.º, n.º 1).

Atribui, ainda, às Assembleias legislativas regionais *poder tributário próprio nos termos da lei*, bem como reserva de lei para *adaptar o sistema fiscal nacional às especificidades regionais, nos termos de lei-quadro da Assembleia da República* (art. 227.º, n.º 1, alínea í´), o que, por força dos arts. 232.º, n.º 1 e 238.º, n.º 4, é extensível às autarquias locais.

No ordenamento jurídico brasileiro, marcado por um sistema tributário em larga escala regulado em nível constitucional, a instituição de tributos está submetida ao escrutínio do Poder Legislativo por conta do princípio da legalidade tributária (art. 150, inc. I, da Constituição Federal)²⁴⁹, havendo ainda, no rol dos direitos fundamentais do art. 5º, a previsão geral de “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” (inciso II). Dada sua importância e a envergadura de sua influência sobre todo o sistema constitucional tributário, as exceções ao princípio da legalidade tributária são apenas aquelas postas na própria Constituição Federal²⁵⁰. O princípio da reserva legal (em sentido estrito) afasta a possibilidade de o Executivo estabelecer os elementos da norma tributária impositiva, salvo exceção expressa feita no texto original da própria Constituição, como a de definir a alíquota de certos impostos federais, nos termos do § 1.º do art. 153 da CF.²⁵¹

Portanto, o poder de instituir tributo deve ser compreendido como o poder de, mediante a edição de lei (art. 150, I, CF), prever todos os aspectos essenciais da norma de incidência tributária. Trata-se de fundamento de toda tributação²⁵², constituindo o mais

²⁴⁹ 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; (...).

²⁵⁰ Em matéria de formação da hipótese de incidência tributária, essas exceções se restringem ao disposto no art. 153, §1º, que aponta faculdade do Executivo para, “atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V” (impostos sobre importação e exportação, IPI e IOF, respectivamente), e ao art. 177, §4º, I, “b”, que dispõe acerca da possibilidade de redução e reestabelecimento, também pelo Executivo, das alíquotas da CIDE-combustíveis.

²⁵¹ PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 15. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora/ESMAFE, 2013. p.161.

²⁵² NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Direito Tributário: estudo de caso e problemas*. São Paulo: Bushatsky, 1973, p. 139.

importante limite ao poder tributário do Estado²⁵³, prescrevendo que nenhum tributo será instituído ou majorado a não ser por intermédio da lei²⁵⁴.

Sob ponto de vista de sua dimensão normativa, a legalidade é tridimensional, na lição de ÁVILA. A legalidade é preponderantemente regra, na medida em que descreve um comportamento a ser adotado pelo Legislativo e, de forma reflexa, pelo Executivo (em sede de regulamentação), vedando a instituição ou majoração de tributos a não ser através de procedimento parlamentar específico. Em seu aspecto material, a legalidade carrega sentido normativo tanto de princípio²⁵⁵, na medida em que estabelece dever de perseguir ideal de previsibilidade ou determinabilidade no que tange à conduta do contribuinte frente ao poder estatal de tributar, quanto de postulado, quando entendida como determinação para aplicação das leis, exigindo do interprete fidelidade aos pontos de partida estabelecidos pela própria lei, excluindo, previamente, a utilização de parâmetro alheios ao ordenamento jurídico²⁵⁶.

Na perspectiva de limitação do poder de tributar, a legalidade assegura aos cidadãos que a afetação de direitos fundamentais – como, p.ex., liberdade, propriedade privada, etc. – resta condicionada à forma predeterminada de um instrumento normativo editado com suporte representativo político e de aplicação geral, de modo a garantir o tratamento igualitário daqueles em situação análoga ou equivalente²⁵⁷.

Disso resulta que o dever fundamental de pagar impostos não se confunde com a obrigação tributária, que surge com a ocorrência do fato gerador (art. 113. §1º, CTN), previsto em lei editada no âmbito de norma de competência que a autoriza. Se, como vimos, os deveres fundamentais não são diretamente aplicáveis da Constituição, mas apenas na

²⁵³ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004 p. 35.

²⁵⁴ CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7. ed., Coimbra: Almedina, 2003.

²⁵⁵ Na já clássica lição de Humberto ÁVILA, um princípio trata-se de uma norma que aponta para um estado de coisas a ser promovido, sem, de outro modo, definir com precisão o conjunto de comportamentos que devem ser adotados para a gradual concretização desse ideal. Mesmo sem descrever quais condutas devem ser adotadas, a própria instituição de um princípio, por si só, já impõe a adoção daquelas condutas adequadas e indispensáveis à sua adoção. Isto é, o dever de adequação é corolário lógico da positivação de um princípio. (Vide: ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 78). ALEXY, a seu turno, assevera que princípios são normas que contêm mandamentos de otimização, podendo ser cumpridas em maior ou menor intensidade, diferentemente das regras, espécie normativa que se resume às categorias de cumprida ou não cumprida - infringida (Vide: ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 77).

²⁵⁶ ÁVILA, Humberto. *Legalidade tributária multidimensional*. In: FERRAZ, Roberto (coord.) *Princípio e Limites da Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, pp. 277-280.

²⁵⁷ TORÍBIO LEÃO, Martha. *O Dever Fundamental de Economizar Tributos: entre Legalidade, Liberdade e Solidariedade*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 62.

forma das leis, a obrigação tributária em relação ao contribuinte será sempre *ex lege*, e nunca *ex constitutionis*.

3.5.1.2 Não-retroatividade e anterioridade tributárias

O princípio da estrita legalidade da tributação não significa somente que a pretensão arrecadatória do Estado deve ter base em lei, mas, ainda, em lei anterior aos fatos geradores, hipóteses de incidência ou fatos tributários.

Em primeiro lugar, impende dizer que tal princípio não tinha expressa previsão na Constituição da República Portuguesa até a 4ª Revisão Constitucional de 1997, quando restou consagrado no preceito do art.º 103, n.º 3, pelo qual “ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroativa ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei”²⁵⁸. Preceito que demonstra claramente que o histórico das revisões constitucionais também é, em larga escala, o histórico das relações entre a jurisprudência do Tribunal Constitucional e o legislador²⁵⁹.

Segundo ÁVILA, do ponto de vista normativo a proibição de retroatividade é bidimensional. É preponderantemente regra, na medida em que descreve a conduta adotada pelo Estado, vedando a instituição ou aumento de tributos relativamente a fatos já consolidados no passado. Mas também é a irretroatividade, de forma indireta, princípio, ao estabelecer o dever de buscar um ideal de previsibilidade, estabilidade, cognoscibilidade e lealdade, no exercício das competências normativas outorgadas ao poder público, tendo em vista ainda os fins de determinabilidade e confiabilidade (proteção da confiança) inerentes ao princípio da segurança jurídica na atual concepção de Estado de Direito²⁶⁰.

Isso porque um dos principais méritos manifestado pelo Estado de Direito é que, onde ele floresce, também floresce a segurança jurídica, como parte indissociável²⁶¹. Daí

²⁵⁸ Para CANOTILHO, apenas explicitou-se algo que já decorria do princípio da proteção de confiança e da ideia de Estado de Direito nos termos do artigo 2.º da C.R.P. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MOREIRA, Vital. *Constituição da República portuguesa anotada*. vol. 1. 4ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2007, p. 1092

²⁵⁹ ALVES CORREIA, Fernando. *Justiça Constitucional*. 2ª edição. Coimbra: Almedina, 2019, p. 41.

²⁶⁰ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 200. ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*, 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 236.

²⁶¹ MCCORMICK, Neil. *Rhetoric and the Rule of Law: A Theory of Legal Reasoning*. Oxford: Oxford University Press, 2005, p. 238.

que a previsibilidade e a confiança são elementos essenciais do ideal de segurança do direito, porquanto se espera que o ordenamento jurídico crie e mantenha a ordem social de um modo tal que os cidadãos possam planejar suas condutas prospectivamente, de modo individual ou coletivo, em um ambiente de *segurança de orientação e realização do Direito*, conforme CANOTILHO²⁶².

E nesse sentido a segurança jurídica serve de critério de ponderação em situações limítrofes, de retroatividade imprópria, inautêntica ou falsa, ou ainda em casos que, mesmo não verificada qualquer retroatividade normativa, deverá se agasalhar a legítima confiança dos contribuintes na atuação dos órgãos estatais²⁶³, devendo alcançar ainda toda e qualquer construção normativa²⁶⁴.

Esta ideia está contida, em menor medida, na jurisprudência do Tribunal Constitucional anterior à 4ª Revisão Constitucional de 1997, que cristalizou no respectivo texto vedação à irretroatividade fiscal, ao estabelecer que o legislador não pode impor “*retroatividade intolerável, que afete de forma inadmissível e arbitrária os direitos e expectativas legitimamente fundados dos cidadãos contribuintes*”²⁶⁵.

Contudo, a partir da superveniência da Revisão Constitucional de 1977, em tese, retirou-se do âmbito de interpretação do Tribunal Constitucional se podem ou não serem as normas tributárias aplicadas a fatos geradores anteriores ao momento da sua entrada em vigor, bem como se as legítimas expectativas dos cidadãos contribuintes restaram violadas de forma inadmissível e arbitrária. SALDANHA SANCHES classifica a alteração no texto como uma espécie de crítica do legislador à jurisprudência do TC: o legislador constitucional, ao acrescentar mais uma garantia no texto constitucional está a afirmar implicitamente que

²⁶² CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7. ed., Coimbra: Almedina, 2003, p. 257.

²⁶³ CASALTA NABAIS, José. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. 4ª Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2015, p. 396. CASALTA NABAIS, José. *Direito Fiscal*. 11ª ed. Coimbra: Almedina, 2019, pp. 150-151.

²⁶⁴ TAGLIARI, Rafael Zanardo. *A Lei 13.670/2018 e suas implicações no regime de recolhimento por estimativas mensais de IRPJ e CSLL: análise sob o influxo da anterioridade tributária e segurança jurídica*. *Revisa de Direito Tributário Contemporâneo*, vol. 28, ano 6. São Paulo: Revista dos Tribunais, jan/março, 2021, p. 180.

²⁶⁵ TC, Ac. 11/83.

neste campo a jurisprudência constitucional não concedeu uma tutela efetiva aos direitos fundamentais do contribuinte²⁶⁶.

Nesse diapasão a afirmação de CASALTA NABAIS no sentido de que bastaria a ocorrência do fato tributário em momento anterior à alteração legislativa, quando se releva a capacidade contributiva e nasce a obrigação tributária, para o aferimento da retroatividade da lei, desimportando, de todo efeito, quando se dá a liquidação e cobrança da exação, porquanto tais se relacionam apenas ao âmbito de gestão ou administração do imposto²⁶⁷.

No âmbito da Constituição Federal de 1988 há disposição expressa ao proibir a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado (art. 150, III, “a”), que se soma à garantia do Estado de Direito (art. 1º) e à proteção do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (art. 5º, XXXI)²⁶⁸.

O princípio da anterioridade ou regra de anterioridade tem vedação constitucional específica no sentido de vedar a exigência de tributo no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, conforme art. 150, III, “b”, ao que se adiciona a necessidade da observância do prazo de noventa dias da data da publicação da lei, na forma do art. 150, III, “c”, alínea introduzida pela Emenda Constitucional 42/203.

À regra de anterioridade do exercício se excetua o Imposto de Importação (art. 153, I), o Imposto de Exportação (art. 153, II), o Imposto sobre Produtos Industrializados (art. 153, IV), o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, os Impostos Extraordinários (art. 153, V), os Impostos Extraordinários (art. 154, II) e o Empréstimo Compulsório instituído para atender despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência (art. 148, I). As contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômica previstas no art. 149 não se submetem à vedação do art. 150, III “b”, mas devem atender à anterioridade nonagesimal.

²⁶⁶ SALDANHA SANCHES, J. L. *Lei interpretativa e retroactividade em matéria fiscal: anotação ao AcTC n.º 275/98*. Fiscalidade, n.º 1, 2000, p. 87.

²⁶⁷ CASALTA NABAIS, José. *Direito Fiscal*. 11ª ed. Coimbra: Almedina, 2019, p. 151-152.

²⁶⁸ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 200.

A anterioridade nonagesimal, por sua vez, não se aplica ao Imposto de Importação (art. 153, I), ao Imposto de Exportação (art. 153, II), ao Imposto de Renda proventos de qualquer natureza (art. 153, III), ao Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, os Impostos Extraordinários (art. 153, V), aos Impostos Extraordinários (art.154, II) e ao Empréstimo Compulsório instituído para atender despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência (art. 148, I), nem à fixação da base de cálculo do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (art. 155, III) e do Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana (art. 156, I).

3.5.1.3 Devido processo legal

A Constituição Federal prevê de modo expresso no dispositivo do inc. LIV, art. 5º, que *ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal*. Cláusula que ainda se relaciona com a garantia do contraditório e ampla defesa (inc. LV) e da razoável duração do processo (inc. LXXVIII).

Como limitação da atuação do Estado, exige que esta seja capaz de assegurar ao contribuinte condições necessárias para a efetiva defesa dos seus direitos, bem como que seja julgado por autoridade pública que desempenhe a tarefa da composição de litígios com isenção, imparcialidade e objetividade e respeito aos instrumentos de garantia da ampla defesa²⁶⁹.

No âmbito do processo administrativo e judicial de cobrança tributária, o devido processual legal implica que apenas os entes dotados de competência tributária estarão legitimados às respectivas atividades fiscalizatórias previstas em legislação específica, desempenhadas através de sucessivos atos administrativos suficientemente fundamentados e documentados por escrito (art. 93, IX e X da CF e art. 196 do CTN)²⁷⁰.

²⁶⁹ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 168.

²⁷⁰ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 171-172.

3.5.2 Limitações Materiais

Os limites materiais têm a ver com o objeto e o conteúdo da norma decorrente do exercício da competência tributária, ou seja, estabelecem limites substanciais positivos ou negativos ao exercício da competência²⁷¹.

3.5.2.1 Igualdade Tributária e Capacidade Contributiva

A igualdade enquanto princípio tem assento no *caput* do artigo 5º da Constituição Federal, que assevera “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza”, sendo ainda garantido aos brasileiros e estrangeiros residentes no Brasil que “homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição” (inc. I). A Constituição Portuguesa formula o princípio em seu artigo 13.º, pelo qual “*todos os cidadãos têm a mesma dignidade social e são iguais perante a lei*” (1.) e “*ninguém pode ser privilegiado, beneficiado, prejudicado, privado de qualquer direito ou isento de qualquer dever em razão de ascendência, sexo, raça, língua, território de origem, religião, convicções políticas ou ideológicas, instrução, situação económica, condição social ou orientação sexual*” (2.).

Trata-se de princípio estruturante dos sistemas constitucionais em nível global²⁷², que indica apenas uma igualdade formal, ou *perante* a lei, mas também uma igualdade material, uma igualdade *da e na* lei, e que obriga também o legislador. De um lado obriga o legislador a não promover discriminações arbitrárias e desprovidas de fundamento, ou aplicadas em termos subjetivos e a atentar ao direito subjetivo de igualdade. Por outro lado, obriga a fazer discriminações positivas de modo a promover a igualdade seja como ponto de partida, no âmbito das necessidades primárias do indivíduo, seja como ponto de chegada, pelo que se refere na igualdade *pela* lei²⁷³.

A Constituição Federal ainda erigiu a igualdade como princípio fundante do Sistema Constitucional Tributário, ao vedar aos entes políticos dotados de competência tributária, *i.e.*,

²⁷¹ CASALTA NABAIS, José. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. 4ª Reimpressão. Coimbra; GUASTINI, Riccardo. *Teoria e dogmática delle fonti*. Milano: Giuffrè, p. 44. ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 131.

²⁷² CASALTA NABAIS, José. *Contratos Fiscais, Reflexões acerca da sua Admissibilidade*. Coimbra: Coimbra, 1994, p. 266.

²⁷³ CASALTA NABAIS, José. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. 4ª Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2015, p. 435-436.

União, Estados, Município e o Distrito Federal, “*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*” (art. 150, inc. II).

Em matéria tributária, portanto, o princípio da igualdade proíbe que contribuintes em situação equivalente sofram tratamento díspar. Em razão do critério fundamental de discriminação da carga tributária ser a capacidade contributiva, é corolário lógico que contribuintes com capacidades econômicas equivalentes recolham tributos também de forma equivalente, ao passo que aqueles com capacidades distintas sobram cobrança tributária também distintamente.

Sobre o princípio da igualdade em sede fiscal, ÁVILA assevera que a igualdade só é assegurada se a lei, além de aplicada, de modo uniforme, for isonômica no seu conteúdo, de modo a não diferenciar os contribuintes senão por meio de fundados critérios de comparação, atreladas a finalidades constitucionalmente fixadas. Nesse contexto, a Constituição Federal de 1988 estabeleceu modelo de igualdade com particularismo, “*ao prever o dever de obediência à capacidade contributiva sempre que isso for possível; ao projetar, apenas, como exceção, a tributação com base em presunções, mesmo assim vinculadas à dimensão real do fato gerador, e ao atribuir poderes aos entes federados por meio de regras que descrevem os aspectos materiais da hipótese de incidência*”.²⁷⁴ Daí porque contribuinte deva ser tratado de modo diferente na medida de sua diferença, seja pela consideração das suas particularidades (capacidade contributiva subjetiva), seja através do exame das particularidades das operações que pratica (capacidade contributiva objetiva)²⁷⁵.

Capacidade contributiva que, como critério constitucional de discriminação do contribuinte, ou critério de aplicação do princípio da igualdade²⁷⁶, está cristalizada no art. 145, 1º da CF, nos termos em que prescreve que “*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*

²⁷⁴ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. 3º ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015. p. 200.

²⁷⁵ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. 3º ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015. p. 200.

²⁷⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 32ª ed., revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional n. 99/2017. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 79.

objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”.

Por outro lado, se o poder político está obrigado a graduar a imposição tributária com base na capacidade contributiva, exsurge paralelamente ao cidadão o direito de não ser tributado para além da capacidade contributiva que manifesta, bem como a de não se submeter a tributação com efeito de confisco, ou de ser tributado de forma equivalente em relação àqueles que manifestam equivalente capacidade contributiva²⁷⁷.

Para AMARO, a igualdade é direito fundamental que garante igualdade de condições em face da atuação estatal, que não possui competência tributária de modo a alcançar, com base na invocação do princípio da igualdade, hipóteses de incidência não previstas na regra que atribui a própria competência, ou na lei tributária. Vale dizer, a igualdade é uma garantia do indivíduo e não do Estado, não podendo a analogia ser invocada pela administração para exigir tributo na situação não prevista, conforme já prescrevia o Código Tributário Nacional em seu art. 108, §1º²⁷⁸.

GRECO, por outro lado, sustenta importante mudança de paradigma da relação entre igualdade de capacidade contributiva após o advento da Constituição Federal de 1988, segundo a qual em primeiro lugar deve ser perquirida a existência de capacidade contributiva para a graduação da tributação, e, em segundo momento, este deverá ser instituído sem violação à igualdade. Com fulcro no art. 3º, I do atual texto constitucional, assevera que a igualdade geral e a capacidade contributiva estão informadas pelo princípio da solidariedade social, sendo as próprias liberdades individuais não absolutas, e limitadas também pela solidariedade social²⁷⁹.

Esta visão do papel da capacidade contributiva, da igualdade e da solidariedade social como fundamento da atividade tributária, como se verá em capítulo próprio, não nos parece a mais adequada, e tendencialmente ignora a rigidez com a qual o Sistema Constitucional Tributário distribuiu competências e previu, já em nível constitucional, o conteúdo material das hipóteses de incidências a serem concretizadas pela legislação ordinária. Vale dizer, a

²⁷⁷ 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; 500.

²⁷⁸ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 12ª edição, revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 134-136.

²⁷⁹ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 5ª edição. São Paulo: Quartier Latin, 2019, 232-235.

capacidade contributiva, a igual e a solidariedade social não são hipóteses de incidência válidas e autônomas.

3.5.2.2 Proibição ao Confisco

A Constituição Federal do Brasil, em seu art. 150, IV, prevê de modo expresso vedação à utilização do tributo *com efeito de confisco*, positivamente em sede constitucional que não ocorre, por exemplo, na Lei Fundamental Alemã ou mesmo na Constituição da República Portuguesa, bojo da quais a proteção com atuação confiscatória do Estado é extraída do direito à propriedade (art. 14, LF)²⁸⁰, respectivamente, para além de outros institutos de Direito Tributário, como mínimo existencial, a própria capacidade contributiva e a proporcionalidade.

CASALTA NABAIS invoca o princípio da proibição do confisco como o limite superior da imposição tributária do Estado Fiscal. Ainda que a proibição confiscatória tenha sido aplicada sobretudo em relação a cada uma das espécies tributárias individualmente consideradas, é certo que pode esta ser invocada quanto ao próprio sistema fiscal, como, fundamentalmente, uma outra maneira de reafirmar o princípio da garantia da propriedade privada e o caráter fiscal do estado, que será posto em causa quando a carga fiscal ultrapassar a *quota* de 50% do PIB²⁸¹.

Na mesma linha KIRCHHOF afirma dever restar ao contribuinte uma parcela essencial de seus rendimentos e de suas posições jurídicas patrimoniais. Nesse sentido, haveria proteção da existência do patrimônio, sob condição de que, caso exista pré-tributação do patrimônio (renda tributada), somente se tribute até o limite da capacidade de rendimento do patrimônio²⁸². No caso da experiência alemã, o *Bundesverfassungsgericht* fixou o limite superior da carga tributária total em 50%, relativa, ao menos, aos tributos diretos²⁸³.

²⁸⁰ KIRCHHOF, Paul. *Tributação no Estado Constitucional*. Tradução: Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 67.

²⁸¹ CASALTA NABAIS, José. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. 4ª Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2015, p. 220-221.

²⁸² KIRCHHOF, Paul. *Tributação no Estado Constitucional*. Tradução: Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 74-75.

²⁸³ BVerfGE 44, 149 (265).

Daí a referência LOBO TORRES à vedação de confisco como *imunidade tributária de uma parcela mínima necessária à sobrevivência da propriedade privada*, fortemente relacionada aos direitos de liberdade. O princípio, vazado em conceito jurídico indeterminado, sem prévia fixação de limites quantitativos, será objeto de aferição casuística, pautada pela razoabilidade²⁸⁴, cabendo ao Supremo Tribunal Federal importante função de concreção do preceito de modo a prevenir o exaurimento dos recursos privados ou o desestímulo à produtividade dos contribuintes²⁸⁵.

No ponto, FUCK relata que a Corte Suprema tem relacionado a vedação de efeito confiscatório nos tributos como afirmação do direito à propriedade (art. 5º, XXII), da livre iniciativa (arts. 1º, IV, e 170), com aplicabilidade à luz do postulado da proporcionalidade (art. 5º, LV) e da capacidade contributiva (art. 145, §1º). A exemplo da ADI-MC 2.010 e ADC-MC 8/DF, no bojo da qual o STF rechaçou a exação fiscal que comprometa “o exercício do direito a uma existência digna, ou à prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, por exemplo)”, identificando, ainda, a vedação ao confisco em virtude da totalidade da carga tributária sofrida pelo contribuinte²⁸⁶.

Nesse contexto, restam estabelecidos um limite *superior* ao poder de imposição tributária do Estado, no sentido de que está não poderá ser excessivamente alta a ponto de comprometer a eficácia dos direitos fundamentais de propriedade e de liberdade, haja vista a proibição de confisco (art. 150, inc. IV), e um limite inferior, pelo qual a atividade exacional não poderá comprometer a eficácia mínima do direito fundamental à dignidade humana, pena de violação do mínimo vital (art. 1º, inc. III), conforme o escólio de ÁVILA²⁸⁷.

Dessarte, o exercício das competências tributárias através das respectivas normas não pode atingir bens jurídicos protegidos pelo núcleo essencial dos direitos fundamentais²⁸⁸. Está é *relação de tensão entre finalidades dialeticamente implicadas* aludida por ÁVILA,

²⁸⁴ LOBO TORRES, Ricardo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 17ª Edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2010, p. 66.

²⁸⁵ FUCK, Luciano Felício. *Estado Fiscal e Supremo Tribunal Federal*. Série IDP. São Paulo: Saraiva, 2017.

²⁸⁶ FUCK, Luciano Felício. *Estado Fiscal e Supremo Tribunal Federal*. Série IDP. São Paulo: Saraiva, 2017.

²⁸⁷ ÁVILA, Humberto. *Estatuto do Contribuinte: conteúdo e eficácia*. Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico (REDAE). Salvador: Instituto Brasileiro de Direito Público, n. 12, novembro/dezembro/janeiro, 2008, p. 12. Disponível na internet <<http://www.direitodoestado.com.br/redae>> Acesso em: 5 de maio de 2021.

²⁸⁸ MENKE, Cassiano. *A proibição aos Efeitos de Confisco no Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 76

enquanto a tributação é indispensável para assegurar direitos fundamentais, estes devem ser objeto da mínima limitação possível²⁸⁹.

3.5.2.3 Demais Limitações Materiais

Para além das limitações ao poder de tributar decorres das normas de competência, do princípio da igualdade mediado pela capacidade contributiva e pela proibição da instituição de tributos com efeito confiscatório, o Sistema Constitucional Tributário, dada a sua rigidez e abertura, retira do texto constitucional ainda outras limitações materiais à atividade exacional.

Nesse contexto, invocam-se o direito de propriedade (art. 5º, XXII), os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa (art. 1º, IV), a liberdade de exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão (art. 5º, XIII); a livre concorrência (art. 170) e até o devido processo legal substantivo (art. 5º, LIV e LV) bem como a moralidade pública (art. 37) e o Pacto Federativo (art. 1º).

No mesmo quadro restaram alçados como parâmetro de controle das normas tributárias preceitos que garantem a liberdade de tráfego e circulação, prevista no art. 150, V, bem como outros direitos fundamentais, a exemplo da livre locomoção no território nacional (art. 5º, XV).

Por fim, necessário destacar a figura “*ontologicamente constitucional*”²⁹⁰ das imunidades tributárias, bem definidas por BALEEIRO como uma exclusão da competência de tributar proveniente da Constituição²⁹¹ e por FALCÃO como uma forma qualificada ou

²⁸⁹ ÁVILA, Humberto. *Estatuto do Contribuinte: conteúdo e eficácia*. Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico (REDAE). Salvador: Instituto Brasileiro de Direito Público, n. 12, novembro/dezembro/janeiro, 2008, p. 10. Disponível na internet <<http://www.direitodoestado.com.br/redae>> Acesso em: 5 de maio de 2021

²⁹⁰ ATALIBA, Geraldo. *Natureza Jurídica da Contribuição de Melhoria*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964, p. 231.

²⁹¹ BALEEIRO, Aliomar. *Imunidades e Isenções Tributárias*. Revista de Direito Tributário, v. 1. São Paulo: Revista dos Tribunais, julho/setembro 1977, p. 68. No mesmo sentido: NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Imunidades*, 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992, p. 22; COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988*, 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 312. Para COSTA, a imunidade tributária pode ser definida como “a exoneração, fixada constitucionalmente, traduzida em norma expressa impeditiva da atribuição de competência tributária ou extraível, necessariamente, de um ou mais princípios constitucionais, que confere direito público subjetivo a certas pessoas, nos termos por ela delimitados, de não se sujeitarem à tributação” In: COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias, teoria e análise da jurisprudência do STF*, 3ª edição, revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 58.

especial de não-incidência, por supressão, da competência tributária quando configurados determinados pressupostos, situações ou circunstâncias constitucionalmente estabelecidas²⁹².

Para ÁVILA, os fatos e situações excluídos do âmbito de poder tributário correspondem ao somatório das atividades a serem estimuladas pela atuação estatal, ou seja, a causa de existência da imunidade é facilitar, por meio da respectiva exoneração tributária constitucional, a consecução de finalidades a serem atingidas pelo próprio Estado. Dessa forma, à imunidade recíproca do art. 150, VI, "a", ou vedação aos entes federados instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros, corresponde o dever estatal de proteção de garantia do pacto federativo. À imunidade tributária dos templos de qualquer culto do art. 150, VI, "b" corresponde o dever estatal de garantia e respeito à liberdade religiosa. À imunidade do patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, de suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, inscrita no art. 150, VI, "c", corresponde ao dever de preservação do processo democrático, da erradicação da pobreza e desenvolvimento social. E à imunidade dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão, do art. 150, VI, "d", corresponde o dever de fomento à difusão de ideias e liberdade de expressão²⁹³.

3.6 Dever Fundamental de Pagar Impostos e Princípio da Solidariedade Social: crítica à doutrina brasileira

A Constituição Federal estabelece como objetivo fundamental da República Federativa do Brasil a construção de uma sociedade livre, justa e solidária (art. 3º, inc. I), fundada na cidadania, na dignidade da pessoa humana e no valor social do trabalho e da livre iniciativa (art. 1º, incs. II, III e IV), valores supremos de uma sociedade fraterna (Preâmbulo).

A partir desta “*certa prevalência axiológica abstrata*” dos ideais de dignidade e solidariedade no texto constitucional²⁹⁴, desenvolveu a doutrina brasileira formulação própria do direito fundamental de pagar impostos, fazendo-o derivar principalmente do

²⁹² FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Imunidade e Isenção Tributária - instituições de assistência social*. Revista de Direito Administrativo, v. 66. Rio de Janeiro: FGV, 1961, p. 378.

²⁹³ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 272-273.

²⁹⁴ ÁVILA, Humberto. *Limites à Tributação com Base na Solidariedade Social*. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 68.

princípio da solidariedade social ou dita da funcionalização da imposição tributária fundada no valor da solidariedade²⁹⁵, para além da configuração fiscal do estado brasileiro²⁹⁶.

Daquele lado do Atlântico, conforme bem apontado por GODOI, a primeira menção ao dever fundamental de pagar impostos ficou a cargo de LOBO TORRES, veiculada no mesmo ano de publicação da obra de CASALTA NABAIS, em 1998, em artigo intitulado *Solidariedade e Justiça Fiscal*, asseverando que “se a solidariedade exhibe primordialmente a dimensão do dever, segue-se que não encontra melhor campo de aplicação do que o direito tributário, que regula o dever fundamental de pagar tributo, um dos pouquíssimos deveres fundamentais do cidadão no Estado Liberal, ao lado dos de prestar o serviço militar, compor o júri e servir à justiça eleitoral”²⁹⁷.

Para LOBO TORRES, a ideia de solidariedade se projetaria com muita força no âmbito do direito tributário justamente por ser o *tributo* (e não apenas a espécie *imposto*) um dever fundamental. Dever este estabelecido pela Constituição no espaço aberto pela reserva da liberdade e pela declaração dos direitos fundamentais, que, em razão de seu assento constitucional, transcende o conceito da mera obrigação prevista em lei²⁹⁸.

Nesse sentido, a solidariedade fiscal estaria imbricada na ideia de liberdade, na medida em que o dever fundamental de pagar *tributos* é correspectivo à liberdade e aos direitos fundamentais, sendo ao mesmo tempo por eles limitado e lhes servindo de garantia, e culminando na sua caracterização de o preço da liberdade. Este dever fundamental integraria a estrutura bilateral e correlativa do fenômeno jurídico ao gerar o direito de o

²⁹⁵ GRECO, Marco Aurélio. *Solidariedade Social e Tributação*. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. pp. 168-189. Nesse mesmo sentido: BUFFON, Marciano. *Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 94-100. GODOI, Marciano Seabra de. *Tributo e solidariedade social*. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 157..

²⁹⁶ LOBO TORRES, Ricardo. *O Conceito Constitucional de Tributo*. In: TORRES, Heleno Taveira (Coor.). *Teoria Geral da Obrigação Tributária. Estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005.

²⁹⁷ GODOI, Marciano Seabra de. *O que está em jogo com a afirmação de que o pagamento de tributos é um dever fundamental?* In: GODOI, Marciano Seabra de. ROCHA, Sergio André. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos: O que realmente significa e como vem influenciando nossa jurisprudência?*. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017, p. 186. LOBO TORRES, Ricardo. *Solidariedade e justiça fiscal*, In: LOBO TORRES, Ricardo (org.). *Estudos de Direito Tributário: Homenagem à memória de Gilberto de Ulhôa Canto*, Rio: Forense, 1998, p. 301.

²⁹⁸ LOBO TORRES, Ricardo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Vol. II: Valores e Princípios Constitucionais Tributários*. 2ª ed. revista e atualizada. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 178.

Estado instituir tributos e o dever de prestar serviços públicos, criando, ao contribuinte, o direito de exigir a prestação destes serviços públicos²⁹⁹.

Ainda para LOBO TORRES, o dever fundamental de pagar impostos é fundado no princípio da solidariedade a necessidade de se observar a moralidade entre contribuintes. Isto porque a sonegação e a evasão fiscal transferem para os outros contribuintes o encargo econômico e financeiro da obrigação de pagar o tributo sonegado ou evadido, sendo de igual maneira condenável os privilégios fiscais odiosos³⁰⁰.

Para BUFFON, é necessária a recuperação da solidariedade social como fundamento da exigência fiscal, pois somente esta poderá justificar a legitimidade de um modelo de Estado justo, pelo que o liame da solidariedade é o fundamento que justificaria e legitimaria o dever fundamental de pagar tributos, em razão de esse dever corresponder a uma inafastável decorrência do pertencimento a uma sociedade³⁰¹.

CARDOSO sustenta haver inegável conexão entre o dever de contribuir para o sustento dos gastos públicos e o princípio da solidariedade, já que seu cumprimento ou descumprimento prejudicaria ou favoreceria a consecução dos fins do Estado, pelo que o dever de contribuir teria fundamento ético na justiça social³⁰².

SACCHETTO de igual sorte, que o princípio da solidariedade implica no surgimento do dever tributário como um dever de concorrer para a própria subsistência do Estado e não como uma prestação correspectiva- comutativa diante da distribuição de vantagens específicas para o obrigado³⁰³.

ABRAHAM coloca o dever fundamental de pagar tributos como o ônus que sustenta pragmaticamente o pacto social e os direitos fundamentais à liberdade e à dignidade da pessoa humana³⁰⁴, ao passo que para GOMES e ABREU seria indiscutível que a obrigação de

²⁹⁹ LOBO TORRES, Ricardo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Vol. II: Valores e Princípios Constitucionais Tributários*. 2ª ed. revista e atualizada. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 179.

³⁰⁰ LOBO TORRES, Ricardo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Vol. II: Valores e Princípios Constitucionais Tributários*. 2ª ed. revista e atualizada. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 30.

³⁰¹ BUFFON, Marciano. *Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 99.

³⁰² CARDOSO, Alessandro Mendes. *O Dever Fundamental de Recolher Tributos no Estado Democrático de Direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 146.

³⁰³ SACCHETTO, Claudio. O Dever de Solidariedade no Direito Tributário: O Ordenamento Italiano. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Org.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 21

³⁰⁴ ABRAHAM, Marcus. *Curso de Direito Financeiro Brasileiro*. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 149.

pagar tributos é dever fundamental que emana do conceito de solidariedade, ideia que, no bojo do direito tributário, constituiria valor ético e jurídico e obrigação moral de contribuir para o custeio dos serviços públicos³⁰⁵.

Em primeiro lugar, reputamos necessário salientar que a derivação do dever fundamental de contribuição aos gastos públicos derivada diretamente do princípio da solidariedade produz importante mudança de paradigma no sentido de alargar o seu âmbito de incidência e eficácia. Veja-se que em CASALTA NABAIS, é a característica fiscal do Estado Moderno que dá azo ao surgimento do dever fundamental de pagar *impostos*, na medida em que são os impostos a espécie tributária cuja função principal é a arrecadação de recursos para a manutenção da estrutura estatal geral. De outra parte, um dever fundamental de pagar *tributos*, originário da solidariedade social, já nasce terminologicamente amplo, ao estender a qualquer figura tributária a sua fundamentalidade, até mesmo às taxas.

Em segundo lugar, se logramos encontrar na estadualidade fiscal do estado brasileiro o esteio constitucional de um dever fundamental de pagar impostos, dirigido ao legislador que o moldará nos estritos quadros das regras constitucionais de competência e de suas respectivas limitações, não nos parece correta sua formulação *tributária* fundada no princípio da solidariedade.

Isso porque inexistente na Constituição Federal de 1988 distribuição de competência tributária atrelada à solidariedade, *i. e.*, não há poder de tributar previsto no texto constitucional com exclusiva base no princípio da solidariedade social previsto no texto constitucional³⁰⁶. De igual sorte, não tem solidariedade social mencionada no art. 3º, inc. I, fundação de sobreprincípio ou princípio estruturante do Direito Tributário brasileiro de modo a corrigir a aplicação das normas tributárias sempre no sentido da promoção da maior arrecadação possível³⁰⁷, em detrimento dos direitos e garantias fundamentais do contribuinte, e da rigidez das regras de competência.

³⁰⁵ GOMES, Marcus Livio; ABREU, Paulo Santos. *Responsabilidade Social Corporativa: Um novo Limite ao Planejamento Fiscal?* In: GOMES, Marcus Livio; MARCONI DE OLIVEIRA, Francisco (org.). Estudos Tributários e Aduaneiros do IV Seminário CARF. Brasília: CARF, 2019, p. 31.

³⁰⁶ ÁVILA, Humberto. *Limites à Tributação com Base na Solidariedade Social*. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). Solidariedade Social e Tributação. São Paulo: Dialética, 2005, p.71.

³⁰⁷ TORÍBIO LEÃO, Martha. *O Direito Fundamental de Economizar Tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 133.

Ademais, CARBONE já dizia que a relação entre um dever e o princípio da solidariedade decorre do fato de a situação de sujeição seja considerada útil para a satisfação dos interesses da comunidade. Todavia, onde a utilidade é inerente apenas à conservação do Estado, uma natureza à qual sempre corresponderia o dever de tributar, não se pode falar de solidariedade³⁰⁸.

Dito de outra forma, o dever fundamental de pagar impostos não se confunde com a obrigação tributária, que surge com a ocorrência do fato gerador (art. 113. §1º, CTN), previsto em lei editada no âmbito de norma de competência no quadro das limitações constitucionais ao seu exercício. Ora, se, como vimos, os deveres fundamentais não são diretamente aplicáveis da Constituição, mas apenas na forma das leis, a obrigação tributária em relação ao contribuinte será sempre *ex lege*, e nunca *ex constitutionis*.

Em terceiro lugar, a existência da peculiar figura tributária das contribuições sociais previstas no art. 195 da Constituição Federal, por funcionarem do ponto de vista arrecadatório como tributos não vinculados, com o traço característico de sua destinação específica ao custeio do sistema de seguridade social gerido pela União, não é suficiente para a caracterização *tributária* do dever fundamental de manutenção do Estado. Conforme expusemos no item 1.1 *supra*, as contribuições no ordenamento brasileiro têm estrutura normativa interna, *i.e.*, hipótese de incidência e base de cálculo, própria de imposto³⁰⁹.

A própria previsão constitucional do instrumento da Desvinculação das Receitas da União (DRU - art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias), que permite ao governo federal usar livremente 30% de todos os tributos federais vinculados por lei a fundos ou despesas específicas, reforça que o Estado Brasileiro utiliza as contribuições como se impostos fossem.

³⁰⁸ CARBONE, Carmelo. *I doveri pubblici individuali nella Costituzione*. Milano: Giuffrè, 1968, p. 95.

³⁰⁹ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª edição atualizada por Misabel Abreu Machado DERZI. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p.1033 (nota de atualização). Neste aspecto Casalta Nabais assevera “olhando para algumas taxas e contribuições financeiras, que têm vindo a ser estabelecidas entre nós nos tempos mais recentes, não podemos deixar de concluir que parte delas constituem verdadeiros impostos, sendo a este respeito inteiramente válidas as palavras de Marcel Waline relativas ao fenómeno da parafiscalidade, considerando esta uma “fiscalidade que não ousa dizer o seu nome”. De facto, algumas das referidas taxas e contribuições financeiras são, em nosso entender, impostos especiais, cuja especialidade pode ter diversas expressões que não põem, todavia, em causa a generalidade das notas que caracterizam o conceito de tributos de estrutura e unilateral nem a lógica estadual que referimos” In: CASALTA NABAIS, José. *Problemas Nucleares de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina, 2020, p. 54-55.

CAPÍTULO 4.

DO DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR IMPOSTOS NA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL DE FEDERAL

Para além da notável influência da doutrina da CASALTA NABAIS no direito tributário brasileiro, que, como visto, conta com interpretações próprias, ora derivando o dever fundamental de pagar impostos da solidariedade social ou de uma pretensa funcionalização da imposição tributária, ora da natureza fiscal do estado brasileiro, tal foi determinante para a resolução de importantes questões relativa a direitos fundamentais do contribuinte à luz do Sistema Constitucional Tributário brasileiro e do âmbito normativo das limitações constitucionais decorrentes das regras de competência tributárias.

4.1 O caso do sigilo de dados bancários

Com efeito, a discussão mais paradigmática no âmbito do Supremo Tribunal Federal, no que toca à invocação do dever fundamental de pagar tributos, foi a referente ao acesso direto às informações bancárias do contribuinte pela Fazenda Pública, sem a necessidade de ordem judicial.

De se referir, a este respeito, que no âmbito do ordenamento jurídico brasileiro, a Constituição Federal estabeleceu a proteção dos dados fiscais do contribuinte por meio da regra específica do seu art. 5, in. XII, pelo qual “*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*”. E note-se, claramente, que a única possibilidade de superação do sigilo, nos termos constitucionais, se dará através de ordem judicial.

No que pese a aparente clareza do texto constitucional, desde a edição da Lei Complementar n. 105, de 10 de janeiro de 2001, discute-se a constitucionalidade de se permitir a autoridades da administração fazendária que acessem, sem prévia autorização judicial, dados bancários dos contribuintes brasileiros. O ponto fulcral da *quaestio* não se concentra na hipótese de ser o direito ao sigilo absoluto, ou se passível de mitigação, mas justamente da necessidade da interferência do Poder Judiciário para tanto.

Isso porque o art. 6 da aludida Lei Complementar 105/2001 determina que o mero procedimento administrativo seria suficiente para a superação do sigilo bancário por parte das autoridades tributárias, bastando que estas declarem indispensável o acesso a estas informações³¹⁰, sendo, portanto, despicienda ordem judicial nesse sentido.

Em sede doutrinária, parece majoritária a posição no sentido de que esta legislação violaria sim a garantia do art. 5º, XII, da CF. Nomes como GRECO, CALMON, MARTINS, FERRAZ JR e SCHOUERI asseveram que excluir da análise do judiciário a relativização deste direito fundamental seria verdadeira afronta à Constituição³¹¹. Para SCHOUERI e CALICCHIO BARBOSA, o conflito entre o legítimo interesse da administração tributária e a proteção da privacidade parece exigir a intervenção do Poder Judiciário, principalmente em razão de que o disposto na Lei Complementar 105/2001 não faculta apenas à administração tributária federal o acesso irrestrito aos dados do contribuinte, mas estende-se também a todos os 27 Estados Federados e os mais de 5.500 Municípios, que detém respectivamente competência tributária nos termos dos artigos 155 e 156 da CF. Por isso, “*confirmar a constitucionalidade da referida lei complementar implica, daí, o risco de se jogar por terra aquela proteção*”³¹².

Do ponto de vista da jurisdição constitucional brasileira, a posição inicial da maioria do Plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário

³¹⁰ Na dicção do art. 6º Lei Complementar 105/2001: “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”.

³¹¹ GRECO, Marco Aurélio. *Sigilo do fisco e perante o fisco*. In: PIZOLIO, Reinaldo; GAVALDÃO JR., Jayr Viegas. (Coords.). *Sigilo Fiscal e Bancário*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 87. CALMON, Eliana. *Sigilo Bancário*. Revista de Direito Bancário e do Mercado de Capitais, n. 33, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 7. MARTINS, Ives Gandra S. *Inconstitucionalidades da Lei Complementar 105/2001*. Revista de Direito Bancário e do Mercado de Capitais, n. 11, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 45. FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Sigilo bancário: Privacidade e Liberdade*. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coords.). *Sigilos bancário e fiscal: homenagem ao Jurista José Carlos Moreira Alves*. Belo Horizonte: Fórum, 2011, p; 33. SCHOUERI, Luís Eduardo; CALICCHIO BARBOSA, Mateus. *Da antítese do sigilo à simplicidade do sistema tributário: os desafios da transparência fiscal internacional*. In: SANTI, Eurico M. D de; CHRISTOPOULOS, Basile G.; ZUGMAN, Daniel L.; BASTOS, Frederico S. *Transparência fiscal e desenvolvimento: Homenagem ao professor Isaías Coelho*. São Paulo: Fiscosoft Editora, 2013, p. 511- 512. Em sentido oposto vide: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *O sigilo e a Lei Tributária: Transparência, Controle da Legalidade, Direito à Prova e a Transparência do Sigilo Bancário para Administração Tributária na Constituição e na Lei Complementar nº 105/2001*. In: Piscitelli, Tathiane. (Org.). *Direito Tributário - o Direito Tributário na Prática Dos Tribunais Superiores - Série Gvlaw*. 1ed., v. 1. São Paulo: Saraiva, 2013, v. 1, p. 128.

³¹² SCHOUERI, Luís Eduardo; CALICCHIO BARBOSA, Mateus. *Da antítese do sigilo à simplicidade do sistema tributário: os desafios da transparência fiscal internacional*. In: SANTI, Eurico M. D de; CHRISTOPOULOS, Basile G.; ZUGMAN, Daniel L.; BASTOS, Frederico S. *Transparência fiscal e desenvolvimento: Homenagem ao professor Isaías Coelho*. São Paulo: Fiscosoft Editora, 2013, p. 512.

389.808/PR³¹³, em 15 de dezembro de 2010, foi no sentido da inconstitucionalidade dos dispositivos da LC 105/2001 que permitiam o acesso à Receita Federal a informações fiscais do contribuinte, sem fundamentação e sem autorização judicial. Colhe-se do voto do Min. CELSO DE MELLO a lição de que “*a administração tributária não guarda, em relação ao contribuinte, posição de equidistância [...] somente os órgãos do Poder Judiciário dispõem do poder de decretar essa medida extraordinária, sob pena de a autoridade administrativa interferir, indevidamente, na esfera da privacidade constitucionalmente assegurada às pessoas*”³¹⁴.

Todavia, este entendimento vertido em sede de controle difuso de constitucionalidade e, portanto, sem eficácia *erga omnes*, restou revertido quando do julgamento conjunto das Ações Diretas de Inconstitucionalidade n. 2.390, 2.397, 2.859 e 2.386, e Recurso Extraordinário 601.314/SP, em 24 de fevereiro de 2016. A análise deste movimento na jurisprudência da Corte Constitucional brasileira escancara a forte influência dos novos *standards* de Direito Tributário Internacional promovidos pela OCDE através do Plano BEPS no país, em prejuízo a direito fundamental posto no rol do art. 5º da Constituição Federal de 1988.

Com efeito, a constitucionalidade da legislação que permite o acesso da autoridade fiscal aos dados bancários do contribuinte, sem necessidade de decisão judicial, restou fundamentada, conforme se retira inclusive da respectiva ementa na “confluência” entre o dever fundamental de pagar tributos e o dever fiscalizatório do fisco chamado a cumprir padrões internacionais de transparência a partir de compromissos firmados pelo Brasil junto ao G-20 e ao Fórum Global sobre Transparência e Intercâmbio de Informações para Fins Tributários (*Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*).

³¹³ Ementa: SIGILO DE DADOS – AFASTAMENTO. Conforme disposto no inciso XII do artigo 5º da Constituição Federal, a regra é a privacidade quanto à correspondência, às comunicações telegráficas, aos dados e às comunicações, ficando a exceção – a quebra do sigilo – submetida ao crivo de órgão equidistante – o Judiciário – e, mesmo assim, para efeito de investigação criminal ou instrução processual penal. SIGILO DE DADOS BANCÁRIOS – RECEITA FEDERAL. Conflita com a Carta da República norma legal atribuindo à Receita Federal – parte na relação jurídico-tributária – o afastamento do sigilo de dados relativos ao contribuinte. (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE 389.808, Relator Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 15/12/2010, DJe-086 divulg. 09/05/2011, public. 10/05/2011)

³¹⁴ STF, RE 389.808, voto do Ministro Celso de Mello, j. 15/12/2010, p. 257 do acórdão.

Colhe-se diretamente da ementa do julgado³¹⁵:

Ação direta de inconstitucionalidade. Julgamento conjunto das ADI nº 2.390, 2.386, 2.397 e 2.859. Normas federais relativas ao sigilo das operações de instituições financeiras. [...] Ausência de quebra de sigilo e de ofensa a direito fundamental. Confluência entre os deveres do contribuinte (o dever fundamental de pagar tributos) e os deveres do Fisco (o dever de bem tributar e fiscalizar). Compromissos internacionais assumidos pelo Brasil em matéria de compartilhamento de informações bancárias. [...]

5. A ordem constitucional instaurada em 1988 estabeleceu, dentre os objetivos da República Federativa do Brasil, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a erradicação da pobreza e a marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais. Para tanto, a Carta foi generosa na previsão de direitos individuais, sociais, econômicos e culturais para o cidadão. Ocorre que, correlatos a esses direitos, existem também deveres, cujo atendimento é, também, condição *sine qua non* para a realização do projeto de sociedade esculpido na Carta Federal. Dentre esses deveres, consta o dever fundamental de pagar tributos, visto que são eles que, majoritariamente, financiam as ações estatais voltadas à concretização dos direitos do cidadão. Nesse quadro, é preciso que se adotem mecanismos efetivos de combate à sonegação fiscal, sendo o instrumento fiscalizatório instituído nos arts. 5º e 6º da Lei Complementar nº 105/ 2001 de extrema significância nessa tarefa.

6. O Brasil se comprometeu, perante o G20 e o Fórum Global sobre Transparência e Intercâmbio de Informações para Fins Tributários (*Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*), a cumprir os padrões internacionais de transparência e de troca de informações bancárias, estabelecidos com o fito de evitar o descumprimento de normas tributárias, assim como combater práticas criminosas. Não deve o Estado brasileiro prescindir do acesso automático aos dados bancários dos contribuintes por sua administração tributária, sob pena de descumprimento de seus compromissos internacionais. [...]. (*grifos do original*)

Em outras palavras e conforme ressaltado, a *chave* para a resolução do caso passou pela identificação, no bojo da Carta Constitucional, do dever fundamental de pagar impostos, do qual se derivou a legitimidade da atuação do estado no sentido da mitigação da sonegação de impostos através da quebra de sigilo bancário e fiscal por parte da administração tributária, a despeito da já mencionada regra do art. 5, XII, da CFRB.

E a base para tanto, nos termos do voto do Relator Min. DIAS TOFFOLI, é justamente o reconhecimento da configuração fiscal dos estados modernos, entendido o Estado Fiscal “*como aquele que é financiado majoritariamente pelos impostos pagos por pessoas físicas e jurídicas – pagar imposto é um dever fundamental*”³¹⁶. Daí porque, nas palavras do julgador, o tributo corresponde, “*à contribuição de cada cidadão para a manutenção do Estado e, conseqüentemente, para a realização de atividades que assegurem os direitos*

³¹⁵ STF, ADI 2.390, Rel. Min. DIAS TOFFOLI, Acórdão eletrônico, julgado em 21/02/2016, Tribunal Pleno, DJe-225, divulgado em 20/10/2016, publicado em 21/10/2016.

³¹⁶ STF, ADI 2.390, j. em 21/02/2016, voto do Min. DIAS TOFFOLI, p. 16.

*fundamentais – notadamente os direitos daqueles que possuem menos condições de contribuir financeiramente.*³¹⁷”

Após citação direta de CASALTA NABAIS, no sentido de ser o imposto *contributo indispensável a uma vida em comunidade organizada em estado fiscal*³¹⁸, fixa o Relator a ideia de que “o dever fundamental de pagar tributos está, pois, alicerçado na ideia de *solidariedade social*”.

Isso na medida em que “a ordem constitucional instaurada em 1988 estabeleceu, dentre os objetivos da República Federativa do Brasil, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a erradicação da pobreza e a marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais. Para tanto, a Carta foi generosa na previsão de direitos individuais, sociais, econômicos e culturais para o cidadão. Ocorre que, correlatos a esses direitos, existem também deveres, cujo atendimento é, também, condição sine qua non para a realização do projeto de sociedade esculpido na Carta Federal. Dentre esses deveres, consta o dever fundamental de pagar tributos, visto que são eles que, majoritariamente, financiam as ações estatais voltadas à concretização dos direitos do cidadão”.

E arremata: se, no Brasil, é reconhecido o pagamento de tributo como dever fundamental, na medida em que representa a contribuição de cada um para o suporte e desenvolvimento do estado, ente promotor de direitos fundamentais “é preciso que se adotem mecanismos efetivos de combate à sonegação fiscal”, como aquele constante do art. 6 da Lei Complementar 105/2001.

No mesmo sentido, sustentou o Min. BARROSO que o sigilo de informações financeiras não se encontraria no núcleo essencial do direito à intimidade e, portanto, é passível de restrição razoável pelo legislador, principalmente com o objetivo de compatibilizá-lo com o dever fundamental de pagar tributos, a isonomia tributária e a capacidade contributiva³¹⁹, já que, na leitura de Sua Excelência, “o pagamento de tributos é um dever fundamental, lastreado (i) na feição fiscal assumida pelo Estado contemporâneo, (ii) no elenco de direitos fundamentais que pressupõem para a sua concretização o necessário financiamento, (iii) na capacidade contributiva e (iv) na isonomia tributária”.

³¹⁷ STF, ADI 2.390, j. em 21/02/2016, voto do Min, DIAS TOFFOLI, p. 17.

³¹⁸ STF, ADI 2.390, j. em 21/02/2016, voto do Min, DIAS TOFFOLI, p. 32.

³¹⁹ STF, ADI 2.390, j. em 21/02/2016, voto do Min, BARROSO, p. 54.

E sintetiza a questão: “*de todo modo, ainda que se considere o sigilo fiscal como uma decorrência do art. 5º, X, da CF/88 e, portanto, merecedor de algum nível de proteção constitucional, é preciso reconhecer que se trata de uma dimensão eminentemente patrimonial desse direito, que, além de não ser absoluto, comporta um nível ainda maior de compressão. Assim, em um juízo de ponderação racional com o dever fundamental de pagar tributos e com o princípio da isonomia, materializado na esfera fiscal em um dever de todos os contribuintes de contribuírem de forma equânime para o financiamento do Estado, tal direito pode e deve ceder*”.

4.1.1 Apreciação crítica

Feita esta breve síntese dos argumentos principais da *ratio decidendi* do julgado, e deixando de lado o plano argumentativo esposado pelo Corte Suprema relativa aos compromissos assumidos pelo Brasil no plano internacional, o que, diga-se, revela também forte influência do Direito Tributário Internacional no Sistema Constitucional Tributário brasileiro, teceremos algumas observações a seguir.

Conforme expusemos anteriormente, não nos parece correta a *direta* derivação do dever fundamental de pagar impostos radicada no princípio da solidariedade social, conforme largamente explanado no bojo dos votos vencedores dos Ministros DIAS TOFFOLI e BARROSO, o que, de resto, também não nos parece ter escoro na doutrina de CASALTA NABAIS.

Ademais, se os deveres fundamentais não são diretamente aplicáveis, necessitando, pois, de modelação na forma legal a ser efetivada nos estritos limites das competências tributárias previstas na Constituição, nos parece temerária a *ponderação* do dever fundamental de pagar impostos com a garantia do contribuinte prevista na regra do art. 5, XII, CF.

Isso porque o preceito constitucional consagra mencionada garantia através de regra fechada, condicionando as exceções à cláusula de reserva de jurisdição. Ou seja, a única hipótese constitucionalmente aceita de superação do sigilo bancário se dá através de ordem

judicial³²⁰. Daí porque causa espécie o entendimento do Supremo Tribunal Federal que julga constitucional legislação que autoriza a quebra de sigilo de forma discricionária pela administração tributária, em preclara violação à aludida regra.

Também não nos parece, conforme já sustentando por ROCHA³²¹ e FOLLONI³²², prestar-se a invocação do dever fundamental de pagar impostos como *vetor interpretativo* da legislação tributária, modo a alargar os poderes da administração tributária e relativizar direitos e garantias do contribuinte, em virtude da inaplicabilidade direta do dever fundamental, e os estritos limites em que ele se manifesta, modelado em primeiro grau pela constituição, na forma de competências tributárias e, em segundo grau, pelo legislador ordinário, na forma da lei.

4.2 Segundo Excurso: A influência do Direito Tributário Internacional na jurisprudência tributária brasileira

A segunda tese fundamentada pela Corte Constitucional brasileira, ao lado da identificação do dever fundamental de pagar impostos na ordem jurídica inaugurada pela Constituição Federal de 1988, se pautou sob forte influência de institutos de Direito

³²⁰ TORIBIO LEÃO, sobre a questão, refere que “a Constituição não poderia ser mais clara em definir o sigilo de dados como um direito fundamental. (...) O conflito entre o sigilo e a privacidade do contribuinte, de um lado, e o interesse fazendário de acesso às informações fiscais, de outro lado, é um exemplo deste posicionamento. A Constituição optou expressamente pela preservação do primeiro, salvo autorização judicial para fins de investigação criminal ou instrução processual penal (art. 5º, XII)”. In: TORIBIO LEÃO, Martha. *O Direito Fundamental de Economizar Tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 290 e 292. 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. 503.

³²¹ Segundo ROCHA “o dever fundamental de pagar impostos, segundo vemos, não atua na interpretação/aplicação da legislação dos tributos. Ou seja, o dever fundamental em comento não é e não pode ser visto como um instrumento de maximização da tributação. Não pode levar a uma visão de ampliação da incidência pela via hermenêutica, numa espécie de *in dubio pro fisco*” in: ROCHA, Sérgio André. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos: direito fundamental a uma tributação justa*. In: GODOI, Marciano Seabra de. ROCHA, Sergio André. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos: O que realmente significa e como vem influenciando nossa jurisprudência?*. Belo Horizonte: Editora D’Plácido, 2017, p. 40.

³²² Para FOLLONI, “o argumento do ‘dever fundamental’ não serve como critério de interpretação e aplicação da legislação tributária para se decidir em favor do Fisco. Não é um instrumento de maximização da tributação, não se presta a ampliar a incidência pelo caminho hermenêutico, e, como ensinam estudiosos do tema, não sustenta um argumento *in dubio pro fisco*. Mas, além disso, também não pode ser invocado um inexistente dever fundamental de pagar tributos para “ponderá-lo” com os direitos fundamentais de liberdade e seus derivados. Por exemplo, ponderar o direito de proteção do patrimônio privado com o dever de pagar tributos para sustentar a legitimidade de regras antielisivas, ou ponderar o direito à intimidade com o dever de pagar tributos para sustentar a legitimidade de regras de transparência ou de acesso do Fisco aos dados econômicos da população”. In: 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. 503.

Tributário Internacional, mormente no âmbito de instrumentos internacionais produzidos para a mitigação da sonegação de impostos através da quebra de sigilo bancário e fiscal por parte da administração tributária, em cumprimento a padrões internacionais de transparência fiscal firmados pelo país através de compromissos multilaterais junto ao G20 e ao Fórum Global sobre Transparência e Intercâmbio de Informações para Fins Tributários.

Nesse passo, se, no Brasil, é reconhecido um dever fundamental contribuir com a manutenção do Estado “*é preciso que se adotem mecanismos efetivos de combate à sonegação fiscal*”, como aquele constante do art. 6 da Lei Complementar 105/2001, conforme destacou o Min. Relator DIAS TOFFOLI.

Mecanismos tais que correspondem a compromissos internacionais assumidos pelo Brasil “*relativos à transparência e ao intercâmbio de informações financeiras para fins tributários e de combate à movimentação de dinheiro de origem ilegal no mundo*”, como membro do Fórum Global sobre Transparência e Intercâmbio de Informações para Fins Tributários (Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes), órgão criado pela Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômicos (OCDE) no âmbito das ações voltadas ao combate à concorrência fiscal danosa gerada pelos paraísos fiscais.

Em específico, o Min. Relator invoca o padrão global para o intercâmbio automático de informações para fins tributários (*Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*), subscrito em julho de 2014 pelo Conselho da OCDE que “*insta as jurisdições a obterem informações de suas instituições financeiras e automaticamente trocar essas informações com as outras jurisdições em uma base anual*”.

Em relação a tal padrão, nos termos do voto condutor, comprometeu-se o Brasil à sua adoção 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*”.

Daí porque, “*considerando o cenário internacional aqui exposto, fica claro que eventual declaração de inconstitucionalidade dos arts. 5º e 6º da Lei Complementar 105/2001 poderia representar um retrocesso de nosso país em matéria de combate à sonegação fiscal e a uma séria de crimes que envolvem a circulação internacional de dinheiro de origem ilícita*”.

Feita esta breve síntese dos argumentos principais da *ratio decidendi* do julgado, com especial ênfase ao plano argumentativo esposto pelo Min. Relator Dias Toffoli relativo aos compromissos assumidos pelo Brasil no plano internacional o teceremos algumas observações a seguir.

Com efeito, o julgado revela forte influência do Direito Tributário Internacional na direção de uma mudança de paradigma da Suprema Corte na interpretação do Sistema Constitucional Tributário brasileiro e das garantias e direitos fundamentais do contribuinte elencadas da Constituição Federal de 1988.

O caso do sigilo de dados bancários, nesse âmbito, é paradigmático na medida em que *relativiza* expressa garantia do contribuinte prevista na regra do art. 5, XII, CF com fulcro na inserção do país a padrões internacionais de transparência fiscal e combate à sonegação e crimes financeiros transnacionais.

E aqui não se está em defesa do crime organizado e da lavagem de capitais. Trata-se tão somente da defesa da própria supremacia do texto constitucional, mormente em relação à internalização de normas de direito internacional cunhadas no âmbito da OCDE sem qualquer atenção às peculiaridades do sistema tributário brasileiro e sem qualquer influência, quando da sua elaboração, deste país tropical.

Isso na medida em que a Constituição Federal de 1988 consagra em seu art. 5º, inc. XII *regra* do sigilo de dados do contribuinte, condicionando as exceções à cláusula de reserva de jurisdição. Em outras palavras, ao mesmo tempo em que não se trata da garantia *absoluta*, é certo que a única hipótese constitucionalmente aceita de superação do sigilo bancário se coloca através de ordem judicial³²³.

Daí porque causar um certo espanto pronunciamento do Supremo Tribunal Federal que julga constitucional legislação que autoriza a quebra de sigilo de forma discricionária pela administração tributária, em preclara violação ao texto constitucional.

³²³ TORIBIO LEÃO, sobre a questão, refere que “a Constituição não poderia ser mais clara em definir o sigilo de dados como um direito fundamental. (...) O conflito entre o sigilo e a privacidade do contribuinte, de um lado, e o interesse fazendário de acesso às informações fiscais, de outro lado, é um exemplo deste posicionamento. A Constituição optou expressamente pela preservação do primeiro, salvo autorização judicial para fins de investigação criminal ou instrução processual penal (art. 5º, XII)”. In: TORÍBIO LEÃO, Martha. *O Direito Fundamental de Economizar Tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 290 e 292. 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. 503.

Com efeito, no âmbito do BEPS, a transparência fiscal é tratada especificamente no item 12 (“Exigir que os Contribuintes Revelem seus Esquemas de Planejamento Tributário Agressivo”), e cuida da necessidade de criação de regras no sentido da declaração obrigatória de transações, esquemas e estruturas fiscais potencialmente enquadráveis como agressivas, para permitir aos governos a detecção de zonas de risco. Daí que medidas com o escopo de aperfeiçoar o fluxo de informações sobre riscos para as administrações tributárias ou presentes em programas de cooperação e *compliance* podem ser úteis³²⁴.

O Relatório Final sobre a Ação 12, publicado em 2015³²⁵, estabeleceu recomendações específicas quanto à implementação de regras direcionadas à esquemas fiscais internacionais, bem como quanto ao desenvolvimento e implementação de políticas de intercâmbio de informações e cooperação entre administrações tributárias mais eficazes.

Ainda segundo o Relatório Final, tal implementação deve ser equilibrada com as necessidades específicas de cada país, bem como iniciativas de *compliance* pré-existentes. Ademais, inclui-se no documento informações sobre como a declaração obrigatória de dados fiscais contribuiu quanto à maior transparência nas relações entre as autoridades tributárias nacionais.

Com efeito, transparência é um dos três pilares centrais da Iniciativa BEPS da OCDE/G20. Várias medidas desenvolvidas no decurso do projeto, incluindo a Ação 12, deram origem ao incremento no compartilhamento de informações entre administrações fiscais. O grupo JITSIC (*Joint International Tax Shelter Information and Collaboration*), que atuaria sob o guarda-chuva do Fórum da Administração Tributária da OCDE (FTA) foi considerado bem posicionado para atuar como um plataforma de inteligência para análise e troca de informações, incluindo informações sobre esquemas fiscais obtidos sob um regime

³²⁴ No original: “Develop recommendations regarding the design of mandatory disclosure rules for aggressive or abusive transactions, arrangements, or structures, taking into consideration the administrative costs for tax administrations and businesses and drawing on experiences of the increasing number of countries that have such rules. The work will use a modular design allowing for maximum consistency but allowing for country specific needs and risks. One focus will be international tax schemes, where the work will explore using a wide definition of ‘tax benefit’ in order to capture such transactions. The work will be co-ordinated with the work on co-operative compliance. It will also involve designing and putting in place enhanced models of information sharing for international tax schemes between tax administrations”. OECD (2013). *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. OECD Publishing, Paris, p. 22.

³²⁵ OECD (2015), *Mandatory Disclosure Rules, Action 12: 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

que exige aos contribuintes que revelem seus mecanismos de planejamento fiscal agressivo (*mandatory disclosure rules*).

Argumentou-se devem ser feitos esforços para que as regras de divulgação obrigatórias não se concentram apenas em pequenas e médias empresas, mas também deve abraçar as multinacionais. Isso porque as regras domésticas tendem a visar esquemas de planejamento fiscal padrão, amplamente comercializados por “promotores”, ao passo que as multinacionais geralmente lançam mão de arranjos adaptados às suas específicas necessidades, ainda que baseados em técnicas conhecidas. Nesse sentido, o Grupo de Monitoramento do BEPS deu como exemplo certificações de liquidação de impostos organizadas pela PricewaterhouseCoopers (PwC) em Luxemburgo durante um período de oito anos, para que 343 multinacionais não fossem notificadas sob o regime de *mandatory disclosure* do Reino Unido³²⁶.

A Ação 12, segundo BRAUNER, não é realmente uma ação, mas uma proposta de estudo e recomendação para o aperfeiçoamento da coleta de informações no sentido de equilibrar a assimetria de dados havida entre os estados e contribuintes, obrigando que estes cedam algumas das vantagens de que gozam³²⁷.

A cláusula é de inafastável influência norte-americana, sobretudo ao cabo do *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA), que obriga aos contribuintes e às instituições financeiras estrangeiras que forneçam ao *Internal Revenue Service* (IRS) dados sobre contas bancárias mantida no exterior. No caso destas últimas, devem celebrar acordo com o IRS pelo qual anualmente prestarão informações sobre correntista expatriados, bem como reterão o percentual 30% sobre qualquer pagamento de fonte estadunidense. Não por acaso ROSENBLOOM afirmar, no que pese as convincentes justificativas originais do projeto, que o FATCA deve ser visto como parte de um novo e substancial rebalanceamento dos direitos do contribuinte na relação com os poderes das administrações tributárias³²⁸.

³²⁶ BEPS MONITORING GROUP (2015). *Comments on BEPS Action 12: Mandatory Disclosure Rules*, Disponível em <https://bepsmonitoringgroup.files.wordpress.com/2015/05/ap12-mandatory-disclosure-rules.pdf>.

³²⁷ BRAUNER, Yaruv. *What The BEPS?*. University of Florida: Florida Tax Review, v. 16, n. 2, 2014, p. 108.

³²⁸ ROSENBLOOM, David. *The Foreign Account Tax Compliance Act and Notice 2010-60*. In: KOFLER, Georg; POIARES MADURO, Miguel; PISTONE, Pasquale (orgs.). *Human Rights and Taxation in Europe and the World*. Amsterdam: IBFD, 2011, p. 219

Em oposição aos esforços envidados pela OCDE pela transparência e troca de informações fiscais, são duas as principais críticas aviadas pelos países em desenvolvimento, segundo SCHOUERI e CALICCHIO BARBOSA. Em primeiro lugar, trata-se de um fluxo preponderantemente unilateral de informações, no interesse dos países desenvolvidos, já que os integrantes da OCDE obteriam informações de paraísos fiscais cooperantes, sendo a recíproca sempre negativa³²⁹. Em segundo lugar, questiona-se a viabilidade do sistema de trocas de informações ser financiada por países pequenos e pobres sob a perspectiva da legitimidade das redes transnacionais de informações fiscais³³⁰.

Para SCHOUERI e CALICCHIO BARBOSA, o problema da unilateralidade da transparência exigida nos moldes da OCDE também se manifesta na relação entre contribuinte e administração tributária. Isso porque o Plano apenas impõe obrigações ao primeiro, sem idêntica exigência direcionada ao estado arrecadador, pelo que se manifesta um conceito de transparência fiscal apenas parcial, fundado na eliminação do sigilo bancário do sujeito passivo da obrigação tributária³³¹. Nesse sentido, o ideal transparência deveria ser estendido ao próprio sistema tributário como um todo, que evite inconsistências ao mesmo tempo em que busque simplificação, em oposição ao obscurantismo resultante do emaranhado de normas tributárias como o que se verifica claramente, *p. ex.* no Brasil.

Tal posicionamento revelaria, segundo TORÍBIO LEÃO, uma perspectiva bastante parcial relativamente à questão do planejamento tributário, como se fosse ele exclusivamente causado pelo comportamento “agressivo” do contribuinte, desprezando outros fatores relacionados à complexidade do sistema e responsabilidade dos próprios Estados³³². Conforme já referimos, a concorrência fiscal internacional parece ser o outro lado da moeda, que também adotam posturas agressivas na disputa por receitas fiscais obtida através, muitas vezes, da criação de regimes especiais e benefício fiscais específicos para determinados setores de atividade econômica.

³²⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo; CALICCHIO BARBOSA, Mateus. *Da antítese do sigilo à simplicidade do sistema tributário: os desafios da transparência fiscal internacional*. In: SANTI, Eurico M. D de; CHRISTOPOULOS, Basile G.; ZUGMAN, Daniel L.; BASTOS, Frederico S. *Transparência fiscal e desenvolvimento: Homenagem ao professor Isaias Coelho*. São Paulo: Fiscosoft Editora, 2013, p. 504.

³³⁰ STEWART, Miranda. *Transnational Tax Information Exchange Networks: Steps towards a Globalized, Legitimate Tax Administration*. World Tax Journal, v. 4, n. 2, Amsterdam: IBFD, 2012, p. 178.

³³¹ SCHOUERI, Luís Eduardo; CALICCHIO BARBOSA, Mateus: *From Tax Secrecy to the to the Simplicity and Reliability of the Tax System*, British Tax Review, n. 5, London: Sweet & Maxwell, 2013, p. 666.

³³² TORÍBIO LEÃO, Martha. *O Direito Fundamental de Economizar Tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 289.

Ainda outras críticas são endereçadas à identificação do que seriam planejamentos fiscais agressivos (*aggressive tax planning arrangements*) submetidos à divulgação obrigatória ou quebra de sigilo. Aqui cabem as mesmas considerações vertidas no capítulo anterior quando à indeterminabilidade do termo, tratando-se de um conceito guarda-chuva que, por si só, não permitiria atuação administrativa ou judicial das administrações tributárias. BAKER, com contundência, assevera que nem mesmo o glossário apresentado pelo OCDE na divulgação do plano de ações é capaz de um mínimo de segurança jurídica quanto às situações subsumíveis às regras de *mandatory disclosure*, o que coloca em causa o próprio Estado de Direito³³³.

Contudo, o maior ponto de tensão nos parece concentrar-se no fato de que a obrigatoriedade da divulgação de planejamentos fiscais constitui, *prima facie*, violação a direitos de privacidade e confidencialidade previstos em diversos documentos internacionais. Citamos, exemplificativamente, o art. 12º da Declaração Universal dos Direitos do Humanos, o art. 8º da Convenção Europeia de Direitos do Homem, e o art. 11º da Convenção Americana de Direitos Humanos (“Pacto de San Jose da Costa Rica”). No que pese o debate acerca da extensão destes direitos às pessoas jurídicas, jamais se pode esquecer que estas são compostas por pessoas naturais, sendo que sua constituição não pode pôr em causa tais direitos fundamentais³³⁴.

De fato, a linha de pensamento utilizada no voto condutor do *leading case* tem sido usada para fundamentar uma inversão na inteira estrutura dos sistemas tributários nacionais e do Direito Tributário Internacional. Princípios classicamente utilizados como escudo contra o poder tributário estatal passam a ser a espada com os estados se defendem contra o contribuinte. O próprio princípio da transparência, historicamente orientado no sentido de promover a transparência do orçamento público e o combate à corrupção se transforma em instrumento de mitigação das garantias do contribuinte frente à tributação, à exemplo das recomendações extraídas da Ação 14 do Plano BEPS (ou seja, o sigilo bancário é obstáculo

³³³ BAKER, Philip. *The BEPS Project: disclosure of aggressive tax planning schemes*. The Netherlands: Kluwer Law International BV, Intertax 43, 2015, p. 90.

³³⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo; CALICCHIO BARBOSA, Mateus. *Da antítese do sigilo à simplicidade do sistema tributário: os desafios da transparência fiscal internacional*. In: SANTI, Eurico M. D de; CHRISTOPOULOS, Basile G.; ZUGMAN, Daniel L.; BASTOS, Frederico S. *Transparência fiscal e desenvolvimento: Homenagem ao professor Isaías Coelho*. São Paulo: Fiscosoft Editora, 2013, p. 507.

potencial para a efetividade das trocas de informações fiscais e, portanto, deve ser ignorado)³³⁵.

4.3 Exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS;

Para além do caso do sigilo dos dados bancários, o dever fundamental de pagar impostos ancorado no Estado Fiscal restou invocado no bojo de voto vencido do Min. GILMAR MENDES para afastar a pretensão dos contribuintes quanto à exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições ao Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), inicialmente no julgamento do Recurso Extraordinário 240.785/MG, e posteriormente integralmente reproduzido no Recurso Extraordinário 574.706/PR, julgado com repercussão geral.

Trata-se de contribuições sociais incidentes sobre a receita ou faturamento do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada, forte na regra de competência do art. 195, inc. I, “b” da Constituição Federal, com redação dada pela Emenda Constitucional nº de 1998³³⁶. A tese dos contribuintes assentou-se na premissa de que, sendo o faturamento o somatório da receita obtida com a venda de mercadorias ou a prestação de serviços, não se pode admitir a abrangência de outras parcelas que escapam à sua estrutura, o que ocorreria se o ICMS fosse incluído na base de cálculo da COFINS e da contribuição ao PIS, pois aquele tributo não constitui patrimônio/riqueza da empresa (princípio da capacidade contributiva), tratando única e exclusivamente de ônus fiscal ao qual está sujeita³³⁷.

A tese do século – assim chamada pelo elevado impacto na arrecadação da União – restou definitivamente acolhida pelo Supremo Tribunal Federal com eficácia vinculante *erga*

³³⁵ ROCHA, Sérgio André. *The Other Side of BEPS, Imperial Taxation and International Tax Imperialism*. (In: ROCHA, Sérgio André; CHRISTIANS, Allison (eds.). *Tax Sovereignty in the BEPS Era*. The Netherlands: Kluwer Law International BV, Series on International Taxation, v. 60, 2017. p. 183.

³³⁶ Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998) I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998). Originalmente o dispositivo previa, no mencionado inciso I, apenas a instituição de contribuições sociais “dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro”

³³⁷ STF, RE 574.706/PR, j. em 15/03/2017, Relatório, p. 3.

omnes no julgamento do RE 574.706/PR em 15/03/2017, respeitada maioria já formada no RE 240.785/MG, julgado em 08/10/2014, concluindo-se que “O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS”.

Ainda que vencido, destacou-se o voto do Min. GILMAR MENDES, em ambos os julgamentos, pela defesa da incidência das contribuições ao PIS e à COFINS sobre os valores auferidos a título de ICMS sob os seguintes fundamentos:

- “a) o ICMS integra a própria base de cálculo (o chamado cálculo por dentro), evidenciando que o imposto indireto compõe o valor da operação de compra e venda de mercadorias ou de prestação de serviços;
- b) a hipótese de incidência e a base de cálculo das contribuições ao PIS e da COFINS, tributos reais, estão relacionadas à realidade econômica bruta, sendo irrelevante se as operações são superavitárias ou não;
- c) a exclusão do ICMS da base de cálculo aproxima indevidamente a COFINS da Contribuição Social sobre o lucro líquido (CSLL) ;
- d) a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS gera consequências perversas ao sistema tributário e ao financiamento da seguridade social, tais como, a busca por novas fontes de financiamento ou o aumento de alíquota para fazer face às perdas de receitas, as quais são necessárias para o cumprimento dos encargos do Estado Social, e o aumento de complexidade e do custo de administração do sistema tributário;
- e) o ICMS destacado na nota fiscal não é automaticamente transferido ao Erário, nem o contribuinte é um mero intermediário entre o consumidor e a fazenda pública nessa transferência;
- f) o expediente de reduzir a arrecadação por via oblíqua torna ainda mais complexo e oneroso nosso sistema tributário.³³⁸”

Para este trabalho, todavia, de maior relevância a menção ao dever fundamental de pagar impostos e ao princípio do Estado Fiscal de modo a proteger o erário público da redução da arrecadação por via oblíqua (item ‘f’) e de “*pretensão direito fundamental de buscar lacunas na legislação e de reduzir per faz et nefas a carga tributária*”, pelo que “*não se verificando óbice constitucional ou legal à exigência do tributo, persiste o dever fundamental de contribuir com os custos do Estado (...)*”, excerto que é seguido por citação direta da obra de CASALTA NABAIS³³⁹.

³³⁸ STF, RE 574.706/PR, j. em 15/03/2017, voto do Min. Gilmar Mendes, p. 123.

³³⁹ A qual passamos a reproduzir: “(...) Isto é, não há lugar a um qualquer (pretensão) direito fundamental de não pagar impostos, como o radicalismo das reivindicações de algumas organizações de contribuintes ou a postura teórica de alguns justfiscalistas mais inebriados pelo liberalismo econômico e mais empenhados na luta contra a opressão fiscal, que vem atingindo a carga fiscal nos países mais desenvolvidos, parecem dar a entender. 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 econômicos (e não políticos), incumbe-lhes, pois, o dever fundamental de suportar os custos

Em seguida, sustenta o e. Ministro que “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 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 (...)”.

E prossegue, asseverando que “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”.

O capítulo do voto-vencido encerra alertando que “o expediente de reduzir a arrecadação por via oblíqua, como o acolhimento de exceções imprecisas e sofisticadas, é apenas um paliativo que, muitas vezes, torna ainda mais complexo e oneroso nosso sistema tributário”.

4.3.1 Apreciação crítica

A generalidade das críticas à decisão vertida no caso do sigilo de dados bancários (item 4.1, supra) é procedente em relação ao voto do Min. GILMAR MENDES. De se ressaltar, neste propósito, mais uma vez, que os deveres fundamentais não são diretamente aplicáveis, necessitando, sempre, de modelação na forma legal a ser efetivada nos estritos limites das competências tributárias previstas na Constituição.

financeiros da mesma, o que pressupõe a opção por um estado fiscal, que assim serve de justificação o conjunto dos impostos, constituindo estes o preço (e, seguramente, um dos preços mais baratos) a pagar pela manutenção da liberdade ou de uma sociedade civilizada. O que, não constituindo uma opção absolutamente necessária, nem tendo o condão de, ao contrário do que afirmava J. BODIN, tornar essa necessidade uma solução justa, se apresenta, quer do ponto de vista histórico, quer do ponto de vista comparatístico, como a solução mais consentânea com a realização duma justiça relativa (como é toda justiça realizável) no nosso tempo”. In: CASALTA NABAIS, José. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 1998. p. 186-187.

De igual sorte, novamente se torna temerária a *direta* derivação do dever fundamental de pagar impostos do princípio da solidariedade social, conforme se retira do voto em análise, ao efeito de relativizar o conceito constitucional de receita e faturamento, o qual evidentemente não abarca valores que ingressam nas contas da empresa a título de ICMS.

Na mesma senda, a argumentação no sentido de que perdas de arrecadação decorrentes da procedência da tese do contribuinte irão afetar sobremaneira o Estado Fiscal, conforme menciona ÁVILA em parecer específico sobre o caso em tela, parece desconsiderar que este é espécie de Estado Constitucional. Ora, dizer que o Estado Constitucional é suportado pelas receitas derivadas de impostos e que o tributo é o preço da liberdade não implica autorização geral para a imposição tributária ao arrepio das regras constitucionais e dos direitos e garantias contribuinte³⁴⁰.

Ademais, se os deveres fundamentais não são diretamente aplicáveis, necessitando, pois, de modelação na forma legal a ser efetivada nos estritos limites das competências tributárias previstas na Constituição, nos parece temerária a *ponderação* do dever fundamental de pagar impostos com a garantia do contribuinte prevista na regra do art. 5, XII, da CF.

Também não nos parece, conforme já sustentando, prestar-se a invocação do dever fundamental de pagar impostos como *vetor interpretativo* da legislação tributária, modo a alargar os poderes da administração tributária e relativizar direitos e garantias do contribuinte, em virtude da inaplicabilidade direta do dever fundamental, e os estritos limites em que ele se manifesta, modelado em primeiro grau pela constituição, na forma de competências tributárias e, em segundo grau, pelo legislador ordinário, na forma da lei.

³⁴⁰ ÁVILA, Humberto. *A Inclusão do ICMS na Base de Cálculo do PIS/COFINS: Análise crítica do Posicionamento do Min. Gilmar Mendes no RE 240.785*. In: ÁVILA, Humberto. *Contribuições e Imposto Sobre a Renda: estudos e pareceres*. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 57. No mesmo local, ÁVILA cita KIRCHHOF, verbis: “o contribuinte entende a tributação como preço da liberdade apenas quando o direito constitucional modera a carga tributária, quando distribui equanimemente os fatos geradores individuais e a carga tributária geral, e quando os arranja de forma compreensível e previsível” (KIRCHHOF, Paul. *Die Steuer*, in: KIRCHHOF/ISENSE, *Hanbuch des Staatsrechts*, 3ª ed, tomo V, Heldeiberg: C. F. Müller, 2007, p. 964).

4.4 Demais casos recentes

Para além do caso do sigilo dos dados bancários do contribuinte, e do voto-vencido do Min. GILMAR MENDES no julgamento da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, o dever fundamental de pagar impostos (na sua formulação *tributária*) foi reiteradamente veiculado em recentes decisões no âmbito do Supremo Tribunal Federal, ainda que a título de *obiter dictum* ou *ratio decidendi* secundária, às quais nos referimos abaixo, exemplificativamente.

No julgamento da ADI 6.025, proposta pela Procuradora-Geral da República em face do art. 6º, inciso XIV, da Lei Federal 7.713/1988, com a redação da Lei 11.052/2004, que estabelece a isenção do imposto de renda sobre os proventos de aposentadoria por acidente de serviço e os percebidos por pessoas acometidas de doenças graves, o Rel. Min. ALEXANDRE DE MORAES asseverou que “*o poder de isentar encontra-se intimamente relacionado com os direitos e deveres fundamentais titularizados pelos contribuintes. Submetida a um regime jurídico que, à semelhança daquele vigente em matéria penal, é o da legalidade estrita, a exoneração isencional traduz uma exceção específica, e veiculada mediante lei em sentido formal, ao dever universal de financiar os encargos públicos, já reconhecido por esta Corte Suprema como um ‘dever fundamental de pagar tributos’ (...), com base na doutrina do tributarista português José Casalta Nabais*”, ao que se segue citação direta da obra do autor³⁴¹.

Referida demanda restou julgada improcedente, para manter a exclusão do âmbito da isenção dos trabalhadores vítimas de acidente de trabalho ou portadores de doenças graves que continuam na atividade, entendendo a Corte que a legislação optou por critérios cumulativos absolutamente razoáveis à concessão do benefício tributário, quais sejam, inatividade e enfermidade grave, ainda que contraída após a aposentadoria ou reforma. Critérios estabelecidos em respeito à dignidade da pessoa humana (art. 1º, inc. III, da Constituição Federal), aos valores sociais do trabalho (art. 1º, inc. IV, da CF) e ao princípio da igualdade (art. 5º, *caput*, da CF), restando consignada ainda a impossibilidade de atuação do Poder Judiciário como legislador positivo, ampliando a incidência da concessão de benefício tributário, de modo a incluir contribuintes não expressamente abrangidos pela legislação pertinente, conforme respectiva ementa.

³⁴¹ STF, ADI 6.025, j. em 25/06/2020. voto do Relator, p. 6.

Aqui nota-se a referência ao ‘dever fundamental de pagar *tributos*’ como a hipótese de incidência ou fato gerador previsto na norma tributária, a ser objeto de exoneração isencional. Sentido este jamais atribuído por qualquer doutrina brasileira ou estrangeira ao instituto e que demonstra ausência de rigor técnico na veiculação do instituto na generalidade da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Na apreciação da AR 1.949 AgR, que tratava da aplicabilidade da imunidade tributária recíproca do art. 150, VI, "a", da CF à CODESP (Companhia Docas do Estado de São Paulo), empresa pública paulista responsável pela infraestrutura do Porto de Santos, o Relator Min. FACHIN reiterou decisão monocrática do Relator originário, Min. LEWANDOWSKI, que reproduzia excerto do voto do Min. JOAQUIM BARBOSA no RE 253.472/SP, em que este referiu que “*confirmariam a lesão à livre iniciativa, livre concorrência e ao dever fundamental de pagar tributos três quadros hipotéticos. (...) se a participação privada no quadro societário da CODESP fosse relevante, o intuito lucrativo sobrepor-se-ia à exploração portuária como instrumentalidade do Estado, o que não seria o caso dos autos, já que a União deteria 99,97% das ações da empresa. Destarte, mantida a relevância da instrumentalidade estatal, não se vislumbraria violação do dever fundamental de pagar tributos e de custeio dos demais entes federados*”³⁴², pelo que restou atendido o pleito da entidade.

Ao reconhecer eventual possibilidade de violação ao ‘dever fundamental de pagar *tributos*’, afastada em razão do reconhecimento da imunidade no caso concreto, a Corte pressupõe a aplicabilidade direta deste dever fundamental em relação ao contribuinte. Ora, se os deveres fundamentais não carregam eficácia direta da norma constitucional que os institui, mas dirigem-se essencialmente ao legislador, que deve concretizá-los em lei formal, a única violação possível será aquela do legislador, que o deixa de formalizar na legislação infraconstitucional, ou assim o faz fora do quadro de competências e limitações constitucionais ao seu exercício.

Ainda em relação ao alcance das imunidades, quando do julgamento do RE 717.913, no qual se discutia a extensão da imunidade das entidades de assistência social do art. 150, VI, "c", da Constituição Federal à Caixa de Assistência dos Advogados de Minas Gerais, vinculada à seccional mineira da Ordem dos Advogados do Brasil, a Rel. Min. Rosa Weber

³⁴² STF, AR 1949 AgR, j. em 09/09/2016, voto do Relator, p. 5.

reproduziu voto do Min. JOAQUIM BARBOSA no RE 600.010, que reconhecia a repercussão geral da matéria, em se tratando de questão que *“transcende interesses meramente locais. Do ponto de vista da intensidade, a definição do alcance da imunidade tributária das entidades assistenciais coloca em jogo a tensão entre a proteção da atividade filantrópica, essencial à complementação da intervenção do Estado, e o dever fundamental de pagar tributos, considerada a partilha da carga tributária por toda a sociedade na medida da capacidade contributiva (inclusive nos tributos cuja respectiva carga é obrigatoriamente repassada ao adquirente). Sob o ângulo quantitativo, diversos grupos profissionais e de outras pessoas ligadas por afinidade mantêm entidades assistenciais fechadas, de ingresso restrito, e a definição de sua tributabilidade trará segurança jurídica”*³⁴³.

Desta feita, a Corte utiliza a expressão ‘o dever fundamental de pagar tributos’ como sinônimo à atividade exacional do estado, colocada em oposição à imunidade tributária das entidades de vocação filantrópica, de modo a fixar a repercussão geral do tema e possibilidade o trânsito do recurso.

No exame da constitucionalidade das retenções na fonte das contribuições ao PIS, à COFINS, da CSLL e do IRPJ pelas empresas tomadoras de serviços dispostas no art. 30 da Lei nº 10.833/2003, objeto do RE 590.613, reproduziu-se excerto do voto da Min. ELLEN GRACIE lançado no RE 603191, de matéria análoga, no que expendia que *“A validade do regime de substituição tributária depende da atenção a certos limites no que diz respeito a cada uma dessas relações jurídicas. Não se pode admitir que a substituição tributária resulte em transgressão às normas de competência tributária e ao princípio da capacidade contributiva, ofendendo os direitos do contribuinte, porquanto o contribuinte não é substituído no seu dever fundamental de pagar tributos. A par disso, há os limites à própria instituição do dever de colaboração que asseguram o terceiro substituto contra o arbítrio do legislador. A colaboração dele exigida deve guardar respeito aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, não se lhe podendo impor deveres inviáveis, excessivamente onerosos, desnecessários ou ineficazes.”*³⁴⁴.

Ao afirmar que no regime de substituição tributária o contribuinte não é substituído no seu ‘dever fundamental de pagar tributos’ o Supremo Tribunal Federal o equipara ao

³⁴³ STF. RE 717.913, j. em 05/12/2012, decisão monocrática da Relatora, p. 5.

³⁴⁴ STF, RE 590.613, j. em 14/12/2015, decisão monocrática do Relator, p. 3.

próprio vínculo da dívida fiscal, como bem alertado por SCHOUERI³⁴⁵, cujo recolhimento restaria assinalado a terceiro pela legislação. Note-se que o dever fundamental não coincide com a obrigação tributária que decorre de lei, menos ainda que o seu objeto principal, isto é, o próprio débito.

De outra parte, foi precisa a Min. CÁRMEN LÚCIA em decisão monocrática prolatada no ARE 985.822, que discutia constitucionalidade da incidência do Imposto de Renda sobre rendimentos recebidos acumuladamente, ao asseverar que “*O dever fundamental de pagar o tributo, como advertido pela Ministra Ellen Gracie, não está dissociado da estrita observância dos princípios constitucionais da isonomia, da capacidade contributiva e da proporcionalidade, consubstanciados, na espécie, pela cobrança do imposto de renda, segundo o regime de competência*”, pelo que restou mantido o aresto regional que afastava a exação³⁴⁶.

De se referir, finalmente, a ADI 6.027 promovida pela UNAFISCO Nacional – Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, objetivando a declaração de inconstitucionalidade dos arts. 1º a 11 da Lei n. 13.496/2017 e dos arts. 1º a 13 e art. 39 da Lei n. 13.606/2018, que instituíam o Programa Especial de Regularização Tributária (PERT) e o Programa de Regularização Tributária Rural (PRR), concedendo possibilidade de parcelamento da dívida tributária e não-tributária federal, além de uma série de descontos a título de multa e juros aos contribuintes aderentes.

Dentre outros argumentos, como violação ao princípio da capacidade contributiva e à livre concorrência, sustentou a entidade sindical em sua exordial que “*não há qualquer interesse público ou qualquer efeito indutor positivo para o desenvolvimento nacional em benefícios fiscais como o PERT e o PRR para contribuintes com elevada capacidade contributiva e com boa saúde financeira para o cumprimento de seu dever fundamental de pagar tributos, dever este decorrente do Estado Democrático de Direito*”³⁴⁷. A demanda restou afastada por ausência de pertinência temática.

³⁴⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Contribuição ao Estudo da Obrigação Tributária: Um Posfácio*. In: ALVES PRETO, Raquel Elita. *Tributação Brasileira em Evolução: Estudos em Homenagem ao Professor Alcides Jorge Costa*. 1ª edição. São Paulo: Editora IASP, 2015, p. 540.

³⁴⁶ STF, ARE 985.822, j. em 17/08/2016, decisão monocrática da Relatora, p. 10.

³⁴⁷ STF, ADI 6.027, j. em 27/02/2020, decisão monocrática da Relatora, p. 2.

Esta peça processual, entretanto, representa uma peculiar concepção de dever fundamental de pagar tributos por parte da Receita Federal no âmbito da qual sequer ao contribuinte seria constitucional a concessão de regimes especiais de regularização de dívidas fiscais, ou até mesmo benefícios fiscais em geral, quando demonstrar capacidade contributiva suficiente, o que evidentemente não tem qualquer amparo constitucional.

CONCLUSÃO

Os deveres fundamentais constituem categoria jurídica autônoma que, mesmo próxima àquela dos direitos fundamentais, carece de idêntica disciplina constitucional e tratamento doutrinário. São os deveres expressão própria, imediata ou direta de interesses comunitários, contrapostos aos valores e interesses individuais que imbuem os direitos fundamentais.

A categoria geral dos deveres fundamentais respeita a cláusula de constituição, seja de modo expreso ou implícito, e surge fortemente modelada, originalmente, pelo constituinte e, finalmente, pelo legislador. Daí porque não há se falar em aplicabilidade direta do dever fundamental: tal é destinado primordialmente ao legislador ordinário, no âmbito de determinada competência constitucional.

Dessarte, se os deveres fundamentais não retiram eficácia direta dos termos em que vertidos constitucionalmente, mas apenas na forma das leis que os concretizam, a obrigação deles decorrentes para o indivíduo, será sempre *ex lege*, e nunca *ex constitutionis*.

Para a compreensão do significado do dever fundamental de pagar impostos é necessária a identificação da feição moderna dos estados como Estados Fiscais, isto é, aqueles *cujas necessidades financeiras são essencialmente cobertas por impostos*. Ademais da prevalência do imposto sobre as demais formas tributárias no custeio da despesa pública, pressupõe o Estado Fiscal a necessária separação entre sociedade civil e estado e a autolimitação do poder de tributar.

De outra parte, a história desta modalidade de Estado de Direito carrega como peculiaridade uma quase perene posição de crise, notadamente em decorrência, sucessivamente, das profundas repercussões econômicas deixadas pela Primeira Guerra Mundial, da ampliação dos encargos públicos assumidos pelo *Welfare State*, e, mais recentemente, de novos fenômenos relativos à concorrência fiscal internacional, decorrentes da internacionalização dos negócios, à integração regional e à globalização econômica. E nesse delicado ambiente exsurge crise econômica mundial decorrente da crise sanitária representada pela pandemia do novo coronavírus, e suas incalculáveis repercussões fiscais.

Afirmar a estadualidade fiscal, nesse quadro, é afirmar necessariamente a existência de um dever fundamental de pagar impostos: a contribuição comunitária para a manutenção

e organização da sociedade. Ora, se os estados modernos se configuram, do ponto de vista das receitas públicas, como estados fiscais, é na figura material do imposto, com suporte na capacidade contributiva, que se revelará a interface do contributo de todos quanto aos custos de manutenção da sociedade organizada em estado e de promoção de direitos fundamentais

Para além da natureza fiscal (ainda que imperfeita) do estado brasileiro, encontramos fundamento para o dever fundamental de pagar impostos na Constituição Federal de 1988 no seu respectivo art. 145, § 1º, bojo do qual estabelece imposição de impostos nos limites dos direitos fundamentais do contribuinte e segundo sua capacidade contributiva, sem, contudo, impor um estado de sujeição permanente.

Entendemos, mesmo no quadro da Constituição brasileira, tratar-se de um dever fundamental de pagar *impostos* e não tributos, na medida em que é reservada ao imposto a tarefa constitucional de sustentar financeiramente o Estado Fiscal, ainda que, no ordenamento brasileiro, outras espécies tributárias são utilizadas como se impostos fossem, a exemplo das contribuições especiais, espécie de tributo não-vinculado cuja nítida estrutura interna é própria dos impostos.

A existência da peculiar figura tributária das contribuições previstas no art. 195 da Constituição Federal, por funcionar do ponto de vista arrecadatório como tributos não vinculados, com o traço característico de sua destinação específica ao custeio do sistema de seguridade social gerido pela União, não é suficiente para a caracterização *tributária* do dever fundamental de manutenção do Estado brasileiro, em razão de carregarem hipótese de incidência e base de cálculo, própria de imposto.

Nesse contexto, resulta da própria e singular configuração do Sistema Constitucional Tributário uma também própria e singular manifestação do dever fundamental de pagar impostos, já profundamente parametrizado no âmbito das regras de competência tributária, que veiculam conceitualmente hipóteses de incidência predeterminadas, fundamento de validade e parâmetro de controle do poder exacional do Estado Brasileiro

E é no estrito âmbito de atuação definido através das competências tributárias que se manifestará o dever fundamental de pagar impostos como autorização ou habilitação ao legislador, de forma impositiva e permanente. Dever este *em primeiro grau* modelado nos limites autorizados pela constituição que institui competência tributária e, *em segundo grau*, concretizado formalmente na edição da lei. Nesse contexto, as limitações ao âmbito de

manifestação do dever fundamental de pagar impostos, porquanto dirigido essencialmente ao legislador, correspondem às limitações ao poder tributário.

O dever fundamental de pagar impostos na medida em que se materializa em lei editada no quadro constitucional da regra de competência tributária, submete-se ao princípio da legalidade. Dessarte, assegura-se aos cidadãos que a afetação de direitos fundamentais resta necessariamente condicionada à forma predeterminada de instrumento normativo formal, editado com suporte representativo político e de aplicação geral, a garantir o tratamento igualitário daqueles em situação análoga ou equivalente.

O princípio da estrita legalidade da tributação não significa somente que a pretensão arrecadatória do Estado deve ter base em lei, mas, ainda, em lei anterior aos fatos geradores, hipóteses de incidência ou fatos tributários. A previsibilidade e a confiança são elementos essenciais do ideal de segurança do direito, porquanto se espera que o ordenamento jurídico crie e mantenha a ordem social de um modo tal que os cidadãos possam planejar suas condutas prospectivamente, de modo individual ou coletivo, em um ambiente de segurança de orientação e realização do Direito.

A atenção do dever fundamental de pagar impostos ao princípio da igualdade proíbe que contribuintes em situação equivalente sofram tratamento díspar. Em razão do critério fundamental de discriminação da carga tributária ser a capacidade contributiva, é corolário lógico que contribuintes com capacidades econômicas equivalentes recolham tributos também de forma equivalente, ao passo que aqueles com capacidades distintas sobram cobrança tributária também distintamente.

Por outro lado, se o poder político está obrigado a graduar a imposição tributária com base na capacidade contributiva, exsurge paralelamente ao cidadão o direito de não ser tributado para além da capacidade contributiva que manifesta, bem como a de não se submeter a tributação com efeito de confisco, ou de ser tributado de forma equivalente em relação àqueles que manifestam equivalente capacidade contributiva.

Para além das limitações ao poder de tributar decorres das normas de competência, do princípio da igualdade mediado pela capacidade contributiva e pela proibição da instituição de tributos com efeito confiscatório, o Sistema Constitucional Tributário, dada a sua rigidez e abertura, retira do texto constitucional ainda outras limitações materiais à atividade exacional, como direito de propriedade, os valores sociais do trabalho e da livre

iniciativa, a liberdade de exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, a livre concorrência, o devido processo legal, bem como a moralidade pública e o Pacto Federativo. A Constituição ainda exclui expressamente uma série de situações ou circunstâncias do âmbito do poder tributário, ao estabelecer imunidades tributárias

Nesse contexto específico, o exercício das competências tributárias através das respectivas normas não pode atingir bens jurídicos protegidos pelo núcleo essencial dos direitos fundamentais. Está a relação de *tensão entre finalidades dialeticamente implicadas* aludida por ÁVILA, enquanto a tributação é indispensável para assegurar direitos fundamentais, estes devem ser objeto da mínima limitação possível.

Necessitando da intermediação legislativa e considerado um dever cercado de direitos, rejeitamos a *direta* derivação do dever fundamental de pagar impostos radicada no princípio da solidariedade social, comum na doutrina brasileira e, como vimos, adotada pelo Supremo Tribunal Federal em diversos julgamentos.

Por isso, nos causa preocupação uma tal concepção do dever fundamental que autorize a ponderação de direitos e garantias fundamentais do contribuinte, como é a proteção do sigilo fiscal no Brasil, bem como a utilização do dever fundamental de pagar impostos como vetor interpretativo no sentido de alargar os poderes da autoridade fiscal e relativizar regra de proteção de matriz constitucional, sob argumentação calcada no princípio da solidariedade social.

Nesse ponto, reputamos necessário salientar que a derivação do dever fundamental de contribuição aos gastos públicos derivada diretamente do princípio da solidariedade produz importante mudança de paradigma no sentido de alargar o seu âmbito de incidência e eficácia. Veja-se que em CASALTA NABAIS, é a característica fiscal do Estado Moderno que dá azo ao surgimento do dever fundamental de pagar *impostos*, na medida em que são os impostos a espécie tributária cuja função principal é a arrecadação de recursos para a manutenção da estrutura estatal geral. De outra parte, um dever fundamental de pagar *tributos*, originário da solidariedade social, já nasce terminologicamente amplo, ao estender a qualquer figura tributária a sua fundamentalidade, até mesmo às taxas.

Assim, se logramos encontrar na estadualidade fiscal do estado brasileiro o esteio constitucional de um dever fundamental de pagar impostos, dirigido ao legislador que o moldará nos estritos quadros das regras constitucionais de competência e de suas respectivas

limitações, não nos parece correta sua formulação *tributária* fundada no princípio da solidariedade.

Outrossim, inexistente na Constituição Federal de 1988 distribuição de competência tributária atrelada à solidariedade, *i. e.*, não há poder de tributar previsto no texto constitucional com exclusiva base no princípio da solidariedade social previsto no texto constitucional. De igual sorte, não tem solidariedade social mencionada no art. 3º, inc. I, fundação de sobreprincípio ou princípio estruturante do Direito Tributário brasileiro de modo a corrigir a aplicação das normas tributárias sempre no sentido da promoção da maior arrecadação possível, em detrimento dos direitos e garantias fundamentais do contribuinte, e do respeito aos limites normativos das regras de competência.

Ou seja, o dever fundamental de pagar impostos não se confunde com a obrigação tributária, que surge com a ocorrência do fato gerador (art. 113. §1º, CTN), previsto em lei editada no âmbito de norma de competência no quadro das limitações constitucionais ao seu exercício. Ora, se, como vimos, os deveres fundamentais não são diretamente aplicáveis da Constituição, mas apenas na forma das leis, a obrigação tributária em relação ao contribuinte será sempre *ex lege*, e nunca *ex constitutionis*.

Esta visão do papel da capacidade contributiva, da igualdade e da solidariedade social como fundamento da atividade tributária, não nos parece a mais adequada, e tendencialmente ignora a rigidez com a qual o Sistema Constitucional Tributário distribuiu competências e previu, já em nível constitucional, o conteúdo material das hipóteses de incidências a serem concretizadas pela legislação ordinária. Vale dizer, a capacidade contributiva, a igual e a solidariedade social não são hipóteses de incidência válidas e autônomas.

Dessarte, o melhor desenvolvimento e compreensão do dever fundamental de pagar impostos no âmbito do regime constitucional de competências tributárias da Constituição Federal de 1988 passa necessariamente pela apreensão das características peculiares ao Sistema Constitucional Tributário, marcadas pela rigidez e vocação analítica.

Afinal, a atividade tributária no Estado Fiscal configura o preço da liberdade apenas quando este se exerce nos termos formais e materiais em que a Constituição a autoriza, de forma moderada e igualitária, em atenção à capacidade contributiva, à segurança jurídica e à menor afetação possível aos direitos fundamentais do contribuinte.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABRAHAM, Marcus. *Curso de Direito Financeiro Brasileiro*, 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

AFONSO, José Roberto R.. *Orçamento de guerra e quarentena fiscal*. Revista Conjuntura Econômica, v, 74, abril de 2020. São Paulo: FGV, 2020.

ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

ALVES CORREIA, Fernando. *Justiça Constitucional*. 2ª edição. Coimbra: Almedina, 2019.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 12ª edição, revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2006.

ATALIBA, Geraldo. *Natureza Jurídica da Contribuição de Melhoria*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964.

_____. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

ÁVILA, Humberto. *A Inclusão do ICMS na Base de Cálculo do PIS/COFINS: Análise crítica do Posicionamento do Min. Gilmar Mendes no RE 240.785*. In: ÁVILA, Humberto. *Contribuições e Imposto Sobre a Renda: estudos e pareceres*. São Paulo: Malheiros, 2015, p.34-62.

_____. *Competências Tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018.

_____. *Estatuto do Contribuinte: conteúdo e eficácia*. Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico (REDAE). Salvador: Instituto Brasileiro de Direito Público, n. 12, novembro/dezembro/janeiro, 2008, p. 12. Disponível na internet <<http://www.direitodoestado.com.br/redae>> Acesso em: 5 de maio de 2021.

_____. *Legalidade tributária multidimensional*. In: FERRAZ, Roberto (coord.) *Princípio e Limites da Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

_____. *Limites à tributação com base na solidariedade social*. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 68-88.

_____. *Sistema Constitucional Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. *Teoria da Segurança Jurídica*, 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016

_____. *Teoria dos Princípios*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

BAKER, Philip. *The BEPS Project: disclosure of aggressive tax planning schemes*. The Netherlands: Kluwer Law International BV, Intertax 43, 2015.

BALEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª edição atualizada por Misabel Abreu Machado DERZI. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____. *Imunidades e Isenções Tributárias*. Revista de Direito Tributário, n. 1. São Paulo: Revista dos Tribunais, julho/setembro 1977, p. 67-100.

_____. *Uma introdução à ciência das finanças*. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

BALLADORE PALLIERI, Giorgio. *Diritto Costituzionale*, 11 ed. Milano: Giuffrè, 1976.

BANDIERI, Luís María. *Derechos fundamentales ¿y deberes fundamentales?*. In LEITE, George Salomão; SARLET, Ingo Wolfgang; CARBONELL, Miguel (Orgs.). *Direitos, deveres e garantias fundamentais*. Salvador: JusPodivm, 2011.

BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2011.

BEDIN, Arthur P. *Legalidade Fiscal e Não Retroatividade dos Impostos na Constituição da República Portuguesa*. Revista de Direito Tributário Contemporâneo, v. 27, 2020, p. 227-253.

BEDIN, Arthur P.; TAGLIARI, Rafael Zanardo. *PIS/COFINS sobre Receitas Financeiras: a Inconstitucionalidade do Art. 27, § 2º, da Lei n. 10.865/2004 sob a Perspectiva do Regime*

Constitucional de Competências e da Legalidade Tributária. Revista Direito Tributário Atual, v. 40, 2018, p. 34-56.

BEGHIN, Mauro. *Diritto Tributario: per l'Università e per la preparazione alla professioni economico-giuridiche*. Padova: CEDAM, 2015.

BEPS MONITORING GROUP (2015). *Comments on BEPS Action 12: Mandatory Disclosure Rules*, Disponível em <https://bepsmonitoringgroup.files.wordpress.com/2015/05/ap12-mandatory-disclosure-rules.pdf>

BÖS, Dieter. *Crisis of the Tax State*. Public Choice, v. 38, 1982.

BRAUNER, Yaruv. *What The BEPS?*. University of Florida: Florida Tax Review, v. 16, n. 2, 2014.

BUCHANAN, James M.. *The Fiscal Crises in Welfare Democracies with Some Implications for Public Investment*. In: SHIBATA, Hirofumi; IHORI, Toshihiro. *The Welfare State, Public Investment, and Growth*. Selected Papers from the 53rd Congress of the International Institute of Public Finance. Springer Japan: Tokyo, 1998.

_____. *The Limits of Liberty, Between Anarchy and Leviathan*. Collected Works of James M. Buchanan, vol. 7. Liberty Fund: Indianapolis., 2000.

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

CALAMANDREI, Piero. *Non c'è Libertà senza Legalità*. Bari: Laterza, 2013.

CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário e Análise Econômica do Direito*. Rio de Janeiro: Elsevier. 2009.

CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7. ed., Coimbra: Almedina, 2003.

CANOTILHO, J. J. Gomes; MOREIRA, Vital. *Constituição da República portuguesa anotada*. vol. 1. 4ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2007.

CARBONE, Carmelo. *I doveri pubblici individuali nella Costituzione*. Milano: Giuffrè, 1968.

CARDOSO, Alessandro Mendes. *O Dever Fundamental de Recolher Tributos no Estado Democrático de Direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 32ª ed., revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional n. 99/2017. São Paulo: Malheiros, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CASALTA NABAIS, José. *A constituição fiscal portuguesa e alguns dos seus desafios: Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Armando M. Marques Guedes*. Lisboa: FDUL, 2004.

_____. *A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos*. Revista *Direito MacKenzie*, v. 3, n. 2. São Paulo: Universidade Presbiteriana Mackenzie, 2002.

_____. *Da Sustentabilidade do Estado Fiscal*. In: CASALTA NABAIS, José; TAVARES DA SILVA, Suzana (coords.). *Sustentabilidade Fiscal em Tempos de crise*. Coimbra: Almedina, 2011.

_____. *Deveres Fundamentais e Tributação*. Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, vol. 96, n. 2, 2020, p. 667-696.

_____. *Direito Fiscal*. 11ª ed. Coimbra: Almedina, 2019.

_____. *Do lugar dos deveres fundamentais na constituição*. Revista de Legislação e de Jurisprudência, ano 148º, n. 4017. Coimbra: Gestlegal, junho-agosto/2019.

_____. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. 4ª Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2015.

_____. *O Princípio da Legalidade Fiscal e os Actuais Desafios da Tributação*. Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, v. 75, 2003. p. 1057-1119.

_____. *O Princípio do Estado Fiscal*. Coimbra: Coimbra Editora, 2000.

_____. *Problemas Nucleares de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina, 2020.

_____. *Qual o Melhor Sistema Fiscal para o Século XXI?*. Revista de Estudos Tributários nº 127, maio-junho/2019. Porto Alegre: Ed. Síntese, 2019.

_____. *Sobre educação e cidadania fiscal*. 3º Congresso Luso-Brasileiro de Auditores Fiscais e Aduaneiros, Centro Cultural – Alfândega do Porto. Porto: Grupo Editorial Vida Económica, 2018.

CASALTA NABAIS, José; LAVOURAS, Maria Matilde Costa. *Direito Financeiro em Tempos de Pandemia: o caso de Portugal*. In: PALAO TABOADA, Carlos et al. (orgs.) *Finanças públicas, direito financeiro e direito tributário em tempos de pandemia: diálogos ibero-americanos*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2020, p. 463-498.

CASTANHEIRA NEVES, António. *Pessoa, direito e responsabilidade*. Revista Portuguesa de Ciência Criminal, v. 6, n. 1. Coimbra: Coimbra, jan-mar 1996.

CHULVI, Cristina P. *El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos publicos*. Madrid: Centro de Estudios Politicos y Constitucionales, 2001.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988*, 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

COSTA, Regina Helena. *Comentários ao art. 6º*. In: FREITAS, Vladimir Passos de (Coord). *Código Tributário Nacional Comentado: Doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS*. 7 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.

_____. *Curso de Direito Tributário*. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

_____. *Imunidades Tributárias, teoria e análise da jurisprudência do STF*, 3ª edição, revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2015.

COURI, Daniel Veloso et al. *Estudo Especial n. 5: Regra de Ouro no Brasil: Balanço e Desafios*. Instituto Fiscal Independente (IFI), abril de 2018.

CUNHA PONTES, Helenilson (Coord.). *Revisitando o Tema da Obrigação Tributária*. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. Vol. 1: Estudos em Homenagem a Alcides Jorge Costa. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e tipo*. 2 ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo. *Deveres Fundamentais*. In: LEITE, George Salomão; SARLET, Ingo Wolfgang; CARBONELL, Miguel (Coord.). *Direitos, deveres e garantias fundamentais*. Salvador: Juspodium, 2011.

_____. *Teoria Geral dos Direitos Fundamentais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

DOURADO, Ana Paula. *Aggressive Tax Planning in EU Law and in the Light of BEPS: The EC Recommendation on Aggressive Tax Planning and BEPS Actions 2 and 6*. The Netherlands: Kluwer Law International BV, Intertax 43/42-57, 2015.

_____. *O Princípio da Legalidade Fiscal na Constituição Portuguesa*. Perspectivas Constitucionais nos 20 anos da Constituição de 1976. 2º vol. p. 429-474.

_____. *O Princípio da Legalidade Fiscal: Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*. Coimbra: Almedina, 2007.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Imunidade e Isenção Tributária - instituições de assistência social*. Revista de Direito Administrativo, v. 66. Rio de Janeiro: FGV, 1961, p. 367-375.

FAVERO, Carlo A.; ICHINO, Andrea; RUSTICHINI, Aldo. *Restarting the Economy While Saving Lives Under COVID-19*. Disponível em SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3580626> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3580626>;

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Sigilo bancário: Privacidade e Liberdade*. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coords.). *Sigilos bancário e fiscal: homenagem ao Jurista José Carlos Moreira Alves*. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

FERREIRA NETO, Arthur Maria. *Tributação e Punição como Pressupostos Civilizatórios*. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur Maria. *Tributação do Ilícito*. São Paulo: Malheiros, 2018.

FOLLONI, André. *Capacidade Contributiva e Dever Fundamental*. Revista Direito Tributário Atual, n. 42. ano 37. p. 484-508. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2019.

FOSSATI, Gustavo. *Constituição Tributária Comentada*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020.

FUCK, Luciano Felício. *Estado Fiscal e Supremo Tribunal Federal*. Série IDP. São Paulo: Saraiva, 2017.

GAMA, Tácio L. *Competência Tributária: Fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009.

GODOI, Marciano Seabra de. *O que está em jogo com a afirmação de que o pagamento de tributos é um dever fundamental?* In: GODOI, Marciano Seabra de. ROCHA, Sergio André. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos: O que realmente significa e como vem influenciando nossa jurisprudência?* Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017, p. 185-211.

_____. *Tributo e solidariedade social*. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.

GÖTZ, Volkmar. *Grundpflichten als verfassungsrechtliche Dimension*. Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehre, 41. Berlin: De Gruyter, 1983, p. 8-41.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 5ª edição. São Paulo: Quartier Latin, 2019.

_____. *Sigilo do fisco e perante o fisco*. In: PIZOLIO, Reinaldo; GAVALDÃO JR., Jayr Viegas. (Coords.). *Sigilo Fiscal e Bancário*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 87. CALMON, Eliana. *Sigilo Bancário*. Revista de Direito Bancário e do Mercado de Capitais, n. 33, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

_____. *Solidariedade Social e Tributação*. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.

GRECO, Tommaso. *Prima il dovere, una critica della filosofia dei diritti*. In: MATTARELLI, Sauro (a cura di); *Il Senso della Repubblica*. Doveri. Milano: Franco Angeli, 2007, p. 15-30.

GUASTINI, Riccardo. *Teoria e dogmatica delle fonti*. Milano: Giuffrè.

HÄBERLE, Peter. *A dignidade da pessoa humana como fundamento da comunidade estatal*. In: SARLET, Ingo Wolfgang (org.). *Dimensões da dignidade: ensaios de filosofia do direito e direito constitucional*. 2 ed. rev. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009. P; 45-104.

HOFFMANN, Hasso. *Grundpflichten als verfassungsrechtliche Dimension*. Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer, 41. Berlin: De Gruyter, 1983, p. 42-87.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. *The Cost of Rights. Why Liberty Depends on Taxes.*, New York. London: Norton & Company, 2000.

HUDSON, John. *The Formation of The English Common Law: Law and Society in England from King Alfred to The Magna Carta*. Second Edition. London and New York: Routledge, Taylor and Travis Group, 2018.

INSTITUIÇÃO FISCAL INDEPENDENTE (IFI). *Relatório de Acompanhamento Fiscal de 17 de agosto de 2020, n. 43, p. 4*. Disponível em: https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/575506/RAF43_AGO2020.pdf

_____. *Relatório de Acompanhamento Fiscal de 18 de agosto de 2021, n. 55, p. 4*. Disponível em: https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/592401/RAF55_AGO2021.pdf

KIRCHHOF, Paul. *Die Steuer*, in: KIRCHHOF/ISENSEE, *Hanbuch des Staatsrechts*, 3ª ed, tomo V, Heldeiberg: C. F. Müller, 2007.

JARACH, Dino. *Curso Superior de Derecho Tributario*. Buenos Aires: Ed. Nueva, 1969.

_____. *Tributação no Estado Constitucional*. Tradução: Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2019,

LANG, Joachim; TIPKE, Klaus. *Steuerrecht*. 18., völlig überarb. Aufl. Köln: Otto Schmidt, 2005.

LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. 8ª ed. Tradução de José Lamago. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2019.

LAVOURAS, Maria Matilde Costa. *Natureza Jurídica do Orçamento: breves reflexões*. Boletim de Ciências Econômicas, V. XLV, 2002.

LOBO TORRES, Ricardo. *A Ideia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

_____. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 17ª Edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2010

_____. *O Conceito Constitucional de Tributo*. In: TORRES, Heleno (Coor.). Teoria Geral da Obrigação Tributária. Estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. *Solidariedade e justiça fiscal*, In: LOBO TORRES, Ricardo (org.). Estudos de Direito Tributário: Homenagem à memória de Gilberto de Ulhôa Canto, Rio: Forense, 1998.

_____. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Vol. I: Constituição Financeira, Sistema Tributário e Estado Fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

_____. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Vol. II: Valores e Princípios Constitucionais Tributários*. 2ª ed. revista e atualizada. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

LOBO XAVIER, Antonio, *O Orçamento como lei: Contributo para a compreensão de algumas especificidades do direito orçamental português*. Boletim de Ciências Econômicas, v. 35, 1992.

LOMBARDI, Giorgio. *Contributo allo studio dei doveri costituzionali*. Milano: Giuffré Editore, 1967.

_____. *I Doveri Costituzionali: alcune osservazioni*. In: BALDUZZI, R. et al (Org). I Doveri Costituzionali: La prospettiva del giudice delle leggi. Atti del convegno di Acqui Terme-Alessandria svoltosi il 9-10 giugno 2006. Torino: G. Giappichelli Editore, 2007, p. 568-573.

LUCHTERHANDT, Otto. *Grundpflichten als verfassungsproblem in Deutschland. Geschichtliche Entwicklung und Grundpflichten unter dem Grundgesetz*. Berlin: Ducker und Humblot, 1988.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MAINO, Carlos Alberto G. *Derechos Fundamentales y la necesidad de recuperar los deberes, aproximación a la luz del pensamiento de Francisco Puy*. In: LEITE, George Salomão; SARLET, Ingo Wolfgang; CARBONELL, Miguel (Coord.). *Direitos, deveres e garantias fundamentais*. Salvador: Juspodium, 2011, p. 19-45.

MARTINS, Ives Gandra S. *Inconstitucionalidades da Lei Complementar 105/2001*. Revista de Direito Bancário e do Mercado de Capitais, n. 11, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

MCCORMICK, Neil. *Rhetoric and the Rule of Law: A Theory of Legal Reasoning*. Oxford: Oxford University Press, 2005.

MCKIBBIN, Warwick J.; FERNANDO, Roshen, *The Global Macroeconomic Impacts of COVID-19: Seven Scenarios*. CAMA Working Paper n. 19/2020, p. 2. Disponível em <https://ssrn.com/abstract=3547729> ou <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3547729>.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 14ª ed. revista e atualizada. Série IDP. São Paulo: Saraiva, 2019.

MENKE, Cassiano. *A proibição aos Efeitos de Confisco no Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2008.

MIRANDA, Jorge. *Manual de Direito Constitucional*. Tomo IV – 3 ed. Coimbra: Coimbra, 2000.

MONTANI MARTINS, Norberto; TORRES FILHO, Ernani T.; MACAHYBA, Luiz. *Os aspectos financeiros da crise do coronavírus no Brasil: uma análise minskyana*. Instituto Econômico – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Discussion Paper 013-2020, agosto de 2020.

MUSGRAVE, Richard A.. *The Theory of Public Finance: A Study in Public Economy*. New York et al. McGraw-Hill Book Company, 1959.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Direito Tributário: estudo de caso e problemas*. São Paulo: Bushatsky, 1973.

_____. *Imunidades*, 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992.

O'CONNOR, James. *La crisi fiscale dello Stato*. Torino: Einaudi, 1977.

OECD (2013). *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. OECD Publishing. p. 10-13. Disponível em <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>.

OECD (2015), *Mandatory Disclosure Rules, Action 12: 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 15. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora/ESMAFE, 2013

PAULSEN, Leandro; PITTEN VELLOSO, Andrei. *Contribuições: Teoria geral, Contribuições em espécie*, 2ª edição, revista e atualizada. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

PISTONE, Pasquale. *Coordinating the Action of Regional and Global Players during the Shift from Bilateralism to Multilateralism in International Tax Law*. World Tax Journal, volume 6, n. 1, IBFD. 2014.

PITTEN VELLOSO, Andrei. *Constituição Tributária Interpretada*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

PUY, Francisco. *Sobre la antinomia derechos humanos deberes humanos*. In: ZAPATERO GÓMEZ, Virgilio (Coord.) Horizontes de la filosofía del derecho. Homenaje a Luis García San Miguel, Tomo 1. Alcalá de Henares: Universidad de Alcalá, 2002, p. 621-644.

ROCHA, Sérgio André. *Fundamentos do Direito Tributário Brasileiro*. Belo Horizonte: Letramento, Casa do Direito, 2020.

_____. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos: direito fundamental a uma tributação justa*. In: GODOI, Marciano Seabra de. ROCHA, Sergio André. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos: O que realmente significa e como vem influenciando nossa jurisprudência?*. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017.

_____. *The Other Side of BEPS, Imperial Taxation and International Tax Imperialism*. (In: ROCHA, Sérgio André; CHRISTIANS, Allison (eds.). *Tax Sovereignty in the BEPS Era. The Netherlands: Kluwer Law International BV, Series on International Taxation*, v. 60, 2017.

ROSENBLOOM, David. *The Foreign Account Tax Compliance Act and Notice 2010-60*. In: KOFLER, Georg; POIARES MADURO, Miguel; PISTONE, Pasquale (orgs.). *Human Rights and Taxation in Europe and the World*. Amsterdam: IBFD, 2011.

ROTHMANN, Gerd W. *O princípio da legalidade tributária*. *Revista da Faculdade De Direito, Universidade De São Paulo*, v. 67, 1972, pp. 231-268.

SACCHETTO, Claudio. *O Dever de Solidariedade no Direito Tributário: O Ordenamento Italiano*. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Org.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.

SALDANHA SANCHES, J. L. *Lei interpretativa e retroactividade em matéria fiscal: anotação ao AcTC n.º 275/98*, *Fiscalidade*, n.º 1, 2000, pp. 77-88.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *O sigilo e a Lei Tributária: Transparência, Controle da Legalidade, Direito à Prova e a Transparência do Sigilo Bancário para Administração Tributária na Constituição e na Lei Complementar n.º 105/2001*. In: Piscitelli, Tathiane. (Org.). *Direito Tributário - o Direito Tributário na Prática Dos Tribunais Superiores - Série Gvlaw*. 1ed., v. 1. São Paulo: Saraiva, 2013, v. 1.

SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. *Curso de Direito Constitucional*. 7. ed. revista atualizada e ampliada. São Paulo: Saraiva, 2018.

SCHICK, Allen. *Evolutions in Budgetary Practice*. Paris: OECD Publishing, 2019.

SCHMIDT, Thorsten. *Grundpflichten*. Nomos: Baden-Baden 1999.

SCHMITT, Carl. *Grundrecht und Grundpflichten*. In: SCHMITT, Carl. *Verfassungsrechtliche Aufsätze aus den Jahren 1924-1954*. Berlin: Ducker und Humblot. 2003, p. 191-231.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Contribuição ao Estudo da Obrigação Tributária: Um Posfácio*. In: ALVES PRETO, Raquel Elita. *Tributação Brasileira em Evolução: Estudos em*

Homenagem ao Professor Alcides Jorge Costa. 1ª edição. São Paulo: Editora IASP, 2015, p. 540

_____. *Direito Tributário*. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. *Direito Tributário*. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

_____. *O Projeto BEPS: Ainda uma Estratégia Militar*. In: GOMES, Marcus L.; SCHOUERI, Luís Eduardo (orgs.) *A Tributação Internacional na Era Pós-Beps*, v.1. São Paulo: Lumen Juris, 2016.

_____. *Tributação e Liberdade*. In: TORRES, Heleno Taveira; PIRES, Adilson Rodrigues. *Princípios de Direito Financeiro e Tributário - Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*, v. 1. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

SCHOUERI, Luís Eduardo; CALICCHIO BARBOSA, Mateus. *Da antítese do sigilo à simplicidade do sistema tributário: os desafios da transparência fiscal internacional*. In: SANTI, Eurico M. D de; CHRISTOPOULOS, Basile G.; ZUGMAN, Daniel L.; BASTOS, Frederico S. *Transparência fiscal e desenvolvimento: Homenagem ao professor Isaías Coelho*. São Paulo: Fiscosoft Editora, 2013.

_____. *From Tax Secrecy to the to the Simplicity and Reliability of the Tax System*, *British Tax Review*, n. 5, London: Sweet & Maxwell, 2013.

SCHUMPETER, Josph A. *The Crisis of Tax State*. In: SCHUMPETER, Josph A.; SWEDBERG, Richard (ed.). *The Economics and Sociology of Capitalism*. New Jersey: Princeton University Press, 1991.

SILVA, Virgílio Afonso da. *Direito Constitucional Brasileiro*. 1 ed. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 2021.

STEWART, Miranda. *Transnational Tax Information Exchange Networks: Steps towards a Globalized, Legitimate Tax Administration*. *World Tax Journal*, v. 4, n. 2, Amsterdam: IBFD, 2012.

STOBER, Rolf. *Grundpflichten und Grudgezets*. Berlin: Ducker und Humblot, 1979.

STRACHE, Karl-Heinz. *Das Denken in Standards – Zugleich ein Beitrag zur Typologik*. Berlin: Duncker & Humblot, 1968.

TAGLIARI, Rafael Zanardo. *A Lei 13.670/2018 e suas implicações no regime de recolhimento por estimativas mensais de IRPJ e CSLL: análise sob o influxo da anterioridade tributária e segurança jurídica*. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*, vol. 28, ano 6. São Paulo: Revista dos Tribunais, jan/março, 2021, p. 171-190.

TORÍBIO LEÃO, Martha. *O Direito Fundamental de Economizar Tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade*. São Paulo: Malheiros, 2018.

TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. 2º ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

TURPIN, Colin; TOMKINS, Adam. *British Government and the Constitution: Text and Materials*. Sixth edition. Cambridge: Cambridge University Press, 2007.

VIEIRA DE ANDRADE, José Carlos. *Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*. Coimbra: Almedina, 6ª Edição. Coimbra: Almedina, 2019.

VINCENT, Nicholas. *Magna Carta a Very Short Introduction*. Oxford: Oxford University Press, 2012.

VOGEL, Klaus; WALDHOFF, Christian. *Grundlagen des Finanzverfassungsrechts*. Heidelberg: C. F. Müller, 1999.

VON STEIN, Lorenz J.. *Lehrbuch der Finanzwissenschaft*. 5 ed. Theil II, Abtheilung I, Leipzig: Brodhaus, 1885.

ZAGREBELSKY, Gustavo. *Il Diritto Mite*. Nuova edizione. Torino: Einaudi, 1992.

ZAGREBELSKI, Gustavo; MARCENÒ, Valeria. *Giustizia Costituzionale I, storia, principi, interpretazioni*. Seconda Edizione. Bologna: Il Mulino, 2007.

REFERÊNCIAS JURISPRUDENCIAIS

Alemanha:

BVerfGE 44, 149 (265).

Brasil:

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, ADC 8 MC, Relator Min CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 13/10/1999, DJ 04-04-2003 PP-00038 EMENT VOL-02105-01 PP-00001.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, ADI 2.010 MC, Relator Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 30/09/1999, DJ 12-04-2002 PP-00051 EMENT VOL-02064-01 PP-00086.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, ADI 2.390, Relator Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 21/02/2016, DJe-225, divulgado em 20/10/2016, publicado em 21/10/2016.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, ADI 2.397, Relator Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 21/02/2016, DJe-225, divulgado em 20/10/2016, publicado em 21/10/2016.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, ADI 2.859, Relator Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 21/02/2016, DJe-225, divulgado em 20/10/2016, publicado em 21/10/2016.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, ADI 2.386, Relator Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 21/02/2016, DJe-225, divulgado em 20/10/2016, publicado em 21/10/2016.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, ADI 2.390, Relator Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 21/02/2016, DJe-225, divulgado em 20/10/2016, publicado em 21/10/2016.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, ADI 6.025, Relator Min. ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 20/04/2020, DJe-161, divulgado em 25/06/2020, publicado em 26/06/2020.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, ADI 6.027, Relatora Min. CÁRMEN LÚCIA, julgado em 27/02/2020, DJe 44, divulgado em 03/03/2020, publicado em 04/03/2020.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, ADI 6.357 MC, Relator Min. ALEXANDRE DE MORAES, julgado em 29/03/2020, DJe 78, divulgado em 30/03/2020, , publicado em 31/03/2020.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, AR 1.949 AgR, Relator Min. EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 09/09/2016, DJe 206, divulgado em 26/09/2016, publicado em 27/09/2016.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, ARE 985.822, Relatora Min. CÁRMEN LÚCIA, julgado em 17/08/2016, DJe 184, divulgado em 30/08/2016, publicado em 31/08/2016.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, RE 240.785, Relator Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 08/10/2014, DJe 246, divulgado em 15/12/2014, publicado em 16/12/2014.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, RE 253.472, Relator Min. MARCO AURÉLIO, Relator p/ Acórdão: JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 25/08/2010, DJe-20, divulgado 31/01/2011, publicado em 01/02/2011.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, RE 389.808, Relator Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 15/12/2010, DJe 86, divulgado em 09/05/2011, publicado em 10/05/2011.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, RE 574.706, Relatora Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 15/03/2017, DJe 223, divulgado em 29/09/2017, publicado em 02/10/2017.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, RE 590.613, Relator Min. DIAS TOFFOLI, julgado em 14/12/2015, DJe 10, divulgado em 20/01/2016, publicado em 01/02/2016.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, RE 600.010, Relator Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 11/03/2010, DJe 050. divulgado em 18/03/2010, publicado em 19/03/2010.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, RE 601.314, Relator Min. EDSON FACHIN, julgado em 24/02/2016, DJe 198, divulgado em 15/09/2016, publicado em 16/09/2016.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, RE 603.191, Relatora Min. ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 01/08/2011, DJe 170, divulgado em 02/09/2011, publicado em 05/09/2011.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, RE 717.913, Relatora Min. ROSA WEBER, julgado em 05/12/2012, DJe 248, divulgado em 18/12/2012, publicado em 19/12/2012.

Portugal:

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, Acórdão nº 11/83, processo 94/83, Plenário, julgado em 12/10/1983, Relator Cons. MARTINS DA FONSECA.

União Europeia:

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DA UNIÃO EUROPEIA, Acórdão de 12 de setembro de 2006, *Cadbury Schweppes, plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd v. Commissioners of Inland Revenue*, C-196/04, European Court Reports 2006 I-07995, ECLI:EU:C:2006:544.