



A EFICÁCIA MEDIATA DO DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS*
THE MEDIATE EFFECTIVENESS OF THE FUNDAMENTAL DUTY TO PAY TAXES

Lucas Rojas Accetta**

RESUMO

O artigo contesta a tese de que o dever de pagar tributos carece de fundamentalidade por depender de intermediação legal. A partir da distinção entre deveres fundamentais autônomos e conexos, argumenta-se pela existência do dever fundamental de pagar tributos. Analisa-se a eficácia mínima das normas constitucionais e sua aplicação na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF). A pesquisa conclui pela natureza constitucional autônoma do dever de pagar tributos.

Palavras-chave: Dever fundamental de pagar tributos. Eficácia das normas constitucionais. Jurisprudência do STF.

ABSTRACT

This article challenges the claim that the duty to pay taxes lacks fundamental status due to legal mediation. Drawing on the distinction between autonomous and connected fundamental duties, it affirms the existence of a constitutional duty to pay taxes. It examines the minimal effectiveness of constitutional norms and its application in STF case law. The article argues that denying this status reverses cause and effect. It concludes that the duty has autonomous constitutional standing.

Keywords: Fundamental duty to pay taxes. Effectiveness of constitutional norms. Supreme Federal Court case law.

*Publicado em 22 abr. 2026.

**Mestrando em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ). Bacharel em Direito pela Universidade Federal Fluminense (UFF). Procurador do Estado do Rio de Janeiro, Advogado. E-mail: lucasaccetta.la@gmail.com



1 INTRODUÇÃO

Em artigo de intrigante título, “Crise Epistêmica no Direito Tributário Contemporâneo: do Esgotamento do Formalismo Normativista aos Riscos do Solidarismo Fiscal”, Arthur Maria Ferreira Neto diagnostica o surgimento de uma nova e influente corrente de pensamento: o Solidarismo Fiscal (também chamado de "Escola do Dever Fundamental de Pagar Tributos - EDFPT"). O Solidarismo Fiscal baseia a tributação no reconhecimento de deveres constitucionais de solidariedade e no dever fundamental de pagar tributos, que passa a ser um "vetor interpretativo" que justifica a releitura das limitações ao poder de tributar (FERREIRA NETO, 2024, p. 637).

Na origem, Francisco Escribano (1988, p. 357) ressaltava que o dever de contribuir seria um princípio fundamental de base não individualista que a Constituição protegeria e ampararia: uma específica concreção do dever de solidariedade que marcaria o quadro jurídico promocional da Constituição na medida em que constituiria um dos elementos fundamentais para sua realização. As ideias de Escribano ganharam tração com a obra de José Casalta Nabais (1998, p. 679), segundo o qual o imposto não deve ser encarado como mero exercício de poder pelo Estado, ou como um sacrifício pelo cidadão, mas como “contributo indispensável a uma vida em comunidade organizada em estado fiscal. Um tipo de estado que tem na subsidiariedade da sua própria acção (económico-social) e no primado da autorresponsabilidade dos cidadãos pelo seu sustento o seu verdadeiro suporte”. Daí que o tributo corresponde à contribuição de cada cidadão para a manutenção do Estado e, conseqüentemente, para a realização de atividades que assegurem os direitos fundamentais – notadamente os direitos daqueles que possuem menos condições de contribuir financeiramente com o Estado.

Ferreira Neto narra essa mudança de paradigma que vem ocorrendo na doutrina fiscal e alerta para os riscos de relativização das garantias fundamentais do contribuinte (FERREIRA NETO, 2024, p. 630). A tese da existência do dever fundamental de pagar tributos, que é o cerne da corrente do Solidarismo Fiscal identificada por Ferreira Neto, passou a atrair oposição e suscitou vozes negando a sua existência no texto constitucional.

Entre essas vozes, Fernando Facury Scaff, em artigo intitulado “Os Direitos Fundamentais dos Contribuintes e o Suposto Dever Fundamental de pagar Tributos”, propôs-se a



desmistificar o axioma fundante da corrente, “afastando tanto a ideia de dever quanto a de fundamentalidade para essa relação, que, a rigor técnico-jurídico, se constitui em uma obrigação – a obrigação tributária de pagar tributos” (SCAFF, 2025, p. 676).

Scaff aponta uma imprecisão que decorre, “ao que tudo indica, da busca pelo paralelismo conceitual entre direitos e deveres fundamentais. Esta imprecisão se identifica no uso da expressão dever. A relação fisco-contribuinte é uma relação obrigacional, e não um dever” (SCAFF, 2025, p. 685). Pagar tributos seria uma obrigação intrinsecamente legal, “não como uma força ontológica decorrente da existência do Estado”. A conclusão de Scaff é que

[n]ão existe uma categoria jurídica que identifique um dever fundamental de pagar tributos sob a ótica das relações entre fisco e contribuintes, mas uma obrigação dos contribuintes de pagar tributos, a qual é despida do atributo de fundamentalidade, característica de certos direitos consagrados por cada ordenamento jurídico, constituindo-se em direitos fundamentais, atributo pertinente aos indivíduos, e que configuram parte do que se denomina de Estado Democrático de Direito (SCAFF, 2025, p. 690).

Martha Leão vai além e sustenta que a “Constituição brasileira assegura aos contribuintes o direito fundamental de economizar tributos” (LEÃO, 2021, p. 525), o que se deduziria a partir da existência de limitações constitucionais ao exercício do poder de tributar e das próprias regras de competência tributária.

As premissas fundantes do Solidarismo Fiscal encontrariam limitações frente à Constituição brasileira, pois, embora tenha erigido a solidariedade e a capacidade contributiva como princípios, determinou que seria incumbência exclusiva do legislador definir as manifestações de capacidade contributiva que estariam sujeitas à tributação - e somente aquelas manifestações enquadradas dentro do arquétipo definido pelas regras de competência (LEÃO, 2021, p. 531).

Daí concluir que “apenas o legislador e obedecendo às regras de competência constitucionais (e não por simples inferência da aplicação do princípio da solidariedade) é quem tem competência para definir as manifestações de capacidade contributiva que estão sujeitas à incidência tributária”, e que entender o contrário significaria, na prática, negar o valor da legalidade (LEÃO, 2021, p. 532).

Como se vê, é inerente às posições contrárias à existência do dever fundamental de pagar tributos sustentar a exigência de lei prévia para a criação da obrigação tributária como



barreira conceitual. O silogismo pode ser construído da seguinte forma: se precisa de lei produzir efeitos, a norma não tem eficácia imediata; se não tem eficácia imediata, não pode ser dever fundamental, apenas mera obrigação legal.

O objetivo deste ensaio é oferecer um contraponto à negativa de existência do dever fundamental de pagar tributos especificamente sob o argumento da necessidade de intermediação legal para criação da relação jurídica, imposta pelo princípio da legalidade, o que – na perspectiva dessa posição – lhe despiria do atributo da fundamentalidade e o rebaixaria à categoria de mera obrigação.

Para tanto, será preciso abordar a categoria dos deveres fundamentais, o que será feito na primeira parte do artigo. A parte subsequente desdobrará as classes de eficácia das normas constitucionais para que, na seguinte, demonstre-se a eficácia mediata do dever fundamental de pagar tributos e como isso não descaracteriza seu *status*. Por fim, o ensaio traz julgados em que essa eficácia mediata foi reconhecida e utilizada como *ratio decidendi* pelo Supremo Tribunal Federal (STF).

Sobretudo, a pesquisa se justifica na medida em que afirmar a existência de um dever fundamental não é uma posição encerrada no plano teórico: implica consequências para a argumentação jurídica a nível constitucional, notadamente para o controle de constitucionalidade de leis e atos normativos, como será esmiuçado no último tópico.

2 A CATEGORIA DOS DEVERES FUNDAMENTAIS

Fernando Scaff encabeça sua argumentação negando a existência de uma categoria jurídica a que correspondesse o dever fundamental de pagar tributos sob a ótica das relações entre fisco e contribuintes, e afirmando que a obrigação dos contribuintes de pagar tributos é despida do atributo de fundamentalidade, a qual só se encontra em certos direitos alçados à posição de direitos fundamentais por cada ordenamento jurídico (2025, p. 690).

De partida, a resposta a essa afirmação exige uma investigação da categoria jurídica dos deveres fundamentais – na qual se insere o de pagar tributos.



A ordem constitucional instaurada em 1988 estabeleceu, dentre os objetivos da República Federativa do Brasil, construir uma sociedade livre, justa e solidária, erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as 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.

Os assim chamados direitos de solidariedade encontram-se atrelados à ideia de direitos-deveres, de modo a reestruturar e reconstruir o tratamento normativo dispensado aos deveres fundamentais em face dos direitos fundamentais.

Nesse ponto, é oportuno traçar a distinção entre deveres conexos ou correlatos (aos direitos) e os deveres autônomos. Tal diferença reside justamente no fato de que os últimos não estão relacionados (ao menos diretamente) à conformação de nenhum direito subjetivo, ao passo que os primeiros tomam forma a partir do direito fundamental a que estão atrelados materialmente.

Um passo ainda maior deve ser dado no sentido de reconhecer a existência de deveres fundamentais dirigidos aos particulares. O pressuposto, aqui, é de exigir também dos particulares seu concurso para a implementação dos direitos. Ao contrário do que se passa com a “eficácia horizontal”, que apresenta um aspecto estático, aqui a vertente é dinâmica, pois se estaria a exigir a atuação positiva no sentido de implementar certas orientações constitucionais (TAVARES, 2025, p. 307). Daí falar em deveres. Nesse sentido, no Direito brasileiro vigente, vale citar, dentre outros, o dispositivo do art. 205 da Constituição de 1988, que coloca expressamente a educação como dever da família (além do Estado).

Dimoulis e Martins (2008, p. 76-80), ao tratar do assunto, identificam os seguintes deveres fundamentais: (i) dever de efetivação dos direitos fundamentais: passando-se a falar em um Estado que tem o dever de realizar os direitos, aquela ideia de Estado prestacionista; (ii) deveres específicos do Estado diante dos indivíduos: como exemplo, os autores citam o dever de indenizar o condenado por erro judiciário, o que se dará por atuação e dever das autoridades estatais; (iii) deveres de criminalização do Estado: a Constituição determina que o Poder Legislativo edite atos normativos para implementar os comandos, como no caso do art. 5.º, XLIII, devendo haver a normatização do crime de tortura; (iv) deveres dos cidadãos e da sociedade:



como exemplos, os autores citam o dever do serviço militar obrigatório (art. 143, CF) e a educação enquanto dever do Estado e da família (art. 205); (v) dever de exercício do direito de forma solidária e levando em consideração os interesses da sociedade: como exemplo, os autores citam o direito de propriedade que deve ser exercido conforme a sua função social (art. 5.º, XXIII, CF); (vi) deveres implícitos: segundo Dimoulis, “existem tantos deveres implícitos quantos direitos explicitamente declarados”, consistindo referidos deveres em ação ou omissão.

Dentre esses deveres implícitos dirigidos aos particulares, consta o dever fundamental de pagar tributos. José Casalta Nabais, em síntese, sustenta que não há necessidade de uma cláusula constitucional explícita que estabeleça o pagamento de tributos como um dever fundamental. Para o referido autor, basta que uma Constituição preveja em seu corpo uma “constituição fiscal”, ou se constitua efetivamente em um Estado Fiscal ou ainda traga um rol de direitos fundamentais cuja promoção, garantia e defesa, por certo, dependerá dos valores recolhidos pela via dos tributos (NABAIS, 1998, p. 63).

Com efeito, a ausência de um dispositivo específico no texto constitucional que enuncie formal e explicitamente o dever fundamental de pagar tributos não pode ser obstáculo ao seu reconhecimento, pois esse é produto de uma interpretação estrutural do texto constitucional. Os significados constitucionais são derivados da estrutura da Constituição em si mesma, e não de enunciados específicos. Essas conclusões decorrem da distinção ontológica entre “enunciado normativo” – o fragmento do texto a ser interpretado – e “norma jurídica” – o comando normativo resultado do processo de interpretação do texto normativo. É preciso levar em conta essa distinção para identificar-se, realisticamente, como ocorre o processo unitário de interpretação/aplicação do Direito (CAMPOS, 2016, p. 241).

A respeito da distinção ontológica entre enunciados e normas jurídicas, leciona Riccardo Guastini (2013, p. 103):

[...] según una opinión (discutible pero) absolutamente pacífica entre los juristas, el sistema jurídico no consta únicamente de las normas que pueden extraerse, mediante la interpretación, de las disposiciones contenidas en las fuentes: está también repleto de otras normas privadas de disposición. Haciendo abstracción de las normas de fuente consuetudinaria, una norma está privada de disposición cuando no puede ser identificada como significado de un preciso enunciado de las fuentes.¹

¹ Tradução nossa: [...] segundo uma opinião (discutível contudo) absolutamente pacífica entre os juristas, o sistema jurídico não é composto apenas pelas normas que podem ser extraídas, por meio da interpretação, das disposições



Os textos normativos são interpretados, enquanto as normas jurídicas são o resultado dessa interpretação. Disso decorre que, de um mesmo texto ou enunciado, pode-se ter mais de uma norma. E uma única norma pode vir a ser construída a partir de mais de um enunciado. Aliás, uma determinada norma pode ser extraída não de um ou mais enunciados específicos, mas do sistema normativo como um todo (CAMPOS, 2016, p. 241). É o que Guastini (2013, p. 104) chama de norma sem dispositivo “em sentido forte”:

[...] una norma que no puede ser obtenida mediante interpretación de ninguna disposición específica ni de una combinación de disposiciones presente en las fuentes.” Una norma implícita, habitualmente, es obtenida de otra norma expresa (por ejemplo, mediante analogía), del ordenamiento jurídico en su conjunto o de algún subconjunto de normas unitariamente considerado (el sistema del derecho civil, el sistema del derecho administrativo, etcétera) mediante complejas argumentaciones.

É preciso ter cautela, como propõe Ingo Sarlet (2025, p. 668), na transposição do regime jurídico dos direitos fundamentais para a seara dos deveres, “seja em virtude da necessidade de se observar algumas peculiaridades dos deveres, seja (o que, de resto, também vale para os direitos) em homenagem ao contexto jurídico-constitucional brasileiro”, que guarda diferenças em relação ao de outros Estados Constitucionais, apesar da sua influência na condição de parâmetros para a evolução constitucional.

A partir de tal enfoque, Sarlet (2025, p. 668) conclui que, “aos deveres fundamentais se aplica, tal qual aos direitos, a noção de uma dupla fundamentalidade, formal e material, que se traduz, por sua vez, em regime jurídico qualificado e diferenciado no contexto da ordem constitucional”.

Evidentemente, a previsão desses deveres é sempre genérica o suficiente para sobre eles pairarem as mesmas dificuldades que se opuseram quanto a uma exigibilidade maior em relação ao Estado. Há de ser entendida como uma autorização para que, por meio de lei, se esclareçam e estabeleçam com maior concretude tais deveres (TAVARES, 2025, p. 307).

Reservar a fundamentalidade apenas aos direitos dos administrados e relegar os deveres a um plano inferior não está alinhado com a própria estrutura e com os objetivos traçados

contidas nas fontes: ele também está repleto de outras normas desprovidas de disposição. Abstraindo-se das normas de origem consuetudinária, uma norma é desprovida de disposição quando não pode ser identificada como o significado de um enunciado preciso proveniente das fontes.



pela ordem constitucional de 1988. Não só deveres correlatos aos direitos fundamentais exsurgem, mas também deveres autônomos, com vistas à consagração de objetivos erigidos como fundamentais para o Estado Democrático de Direito.

Estabelecida a existência da categoria, passa-se a investigar quais são os efeitos possíveis desse tipo de normas constitucionais.

3 OS GRAUS DE EFICÁCIA DAS NORMAS CONSTITUCIONAIS

É com fundamento na eficácia e na aplicabilidade das normas constitucionais que José Afonso da Silva elabora sua classificação, na qual aponta para três espécies de normas constitucionais: (a) normas constitucionais de eficácia plena e aplicabilidade imediata, (b) normas constitucionais de eficácia contida e aplicabilidade imediata e (c) normas constitucionais de eficácia limitada e aplicabilidade mediata (SILVA, 1998, p. 81).

Normas de eficácia plena seriam aquelas dotadas de aplicabilidade direta, imediata e integral, de modo a não dependerem da atuação do legislador ordinário para que alcancem sua plena operatividade, já que, “desde a entrada em vigor da Constituição, produzem, ou têm possibilidade de produzir, todos os efeitos essenciais, relativamente aos interesses, comportamentos e situações que o legislador constituinte, direta ou indiretamente, quis regular” (SILVA, 1998, p. 79 e 89).

As normas de eficácia contida, dotadas de aplicabilidade direta, imediata, mas possivelmente não integral, “são aquelas em que o legislador constituinte regulou suficientemente os interesses relativos a determinada matéria, mas deixou margem à atuação restritiva por parte da competência discricionária do Poder Público, nos termos que a lei estabelecer ou nos termos de conceitos gerais nelas enunciados” (SILVA, 1998, p. 79 e 89).

As normas de eficácia limitada, por sua vez, caracterizam-se essencialmente pela sua aplicabilidade indireta e reduzida, não tendo recebido do legislador constituinte a normatividade suficiente para, por si sós e desde logo, serem aplicáveis e gerarem seus principais efeitos, reclamando, por este motivo, a intervenção legislativa. Essa categoria engloba tanto as normas declaratórias de princípios programáticos, quanto as normas declaratórias de princípios institutivos e organizatórios, que definem a estrutura e as funções de determinados órgãos e



instituições, cuja formatação definitiva, contudo, se encontra na dependência do legislador ordinário (SILVA, 1998, p. 79 e 89).

As normas programáticas, por se constituírem em normas jurídicas, são imperativas, dotadas de eficácia normativa. No entanto, o grau de eficácia por elas irradiado não se assemelha, por exemplo, ao das normas de eficácia plena ou contida, o que, por outro lado, não significa ser desprovida de eficácia jurídica. José Afonso da Silva, inclusive, relaciona as hipóteses em que as normas constitucionais programáticas são dotadas de eficácia direta, imediata e vinculante. Segundo o autor, isso ocorre quando elas: (i) impõem ao legislador ordinário o dever de, por meio de outras normas jurídicas, lhes implementar ou desenvolver o conteúdo; (ii) atuam como normas-parâmetro para efeito de invalidação (inconstitucionalidade) de normas infraconstitucionais que lhes sejam antagônicas; (iii) informam a concepção do Estado e da sociedade, servindo de inspiração para sua ordenação jurídica, ao designarem fins sociais, proteção e promoção dos valores da justiça social, além de revelar os elementos que compõem o bem comum; (iv) figuram como vetores para interpretação da própria Constituição (interpretação sistemática ou teleológica) e, também, das demais normas infraconstitucionais, ou quando servem como mecanismo de integração (colmatação de lacunas) e aplicação de outras normas jurídicas; (v) possuem capacidade para revogar a legislação anterior com elas incompatíveis; (vi) impõem condicionamentos à atividade discricionária da Administração Pública e do Poder Judiciário; (vii) instituem situações jurídicas subjetivas, de vantagem ou desvantagem para seus respectivos destinatários.

A classificação de José Afonso da Silva não cuida de precisar a posição dos deveres fundamentais entre as classes propostas. É possível sustentar que deveres fundamentais conexos são normas de eficácia plena, já que direitos fundamentais também são normas de eficácia plena, pelo que seria inconcebível um direito que pudesse ser exigido de plano sem o surgimento de um dever no mesmo ensejo.

Deveres fundamentais autônomos, por sua vez, podem ser caracterizados como normas de eficácia limitada, porquanto exigiriam intervenção legislativa ante a falta de densidade normativa suficiente. No caso do dever fundamental de pagar tributos, a obrigação de pagar tributo exige, sim, lei que lhe dê origem, mas isso não significa que a norma não irradie outros tipos de efeitos em decorrência do seu próprio *status*.



4 O DEVER DE PAGAR TRIBUTOS ENQUANTO NORMA DE EFICÁCIA MEDIATA

As posições que recusam fundamentalidade ao dever de pagar tributos a pretexto da necessidade de intermediação legislativa estão estruturadas sob a forma de uma lógica proposicional *modus tollens*, que segue o padrão "Se P, então Q. Não Q. Portanto, não P." O *modus ponens* afirma a verdade do conseqüente com base na afirmação da premissa antecedente, enquanto o *modus tollens* nega a verdade da premissa antecedente ao afirmar a falsidade do conseqüente. Em ambos, a validade depende de uma proposição condicional ("se P, então Q").

No caso, a proposição condicional que subjaz a essas posições pode ser descrita do seguinte modo: "se é norma fundamental, então tem eficácia plena e imediata". Daí que uma norma que não gera deveres jurídicos *per se* – é dizer, não tem eficácia plena e imediata - não pode ser uma norma fundamental. O expediente compreende a negação do conseqüente como prova indireta; no caso, a negação da eficácia imediata como prova indireta da ausência de fundamentalidade do dever de pagar tributos.

A crítica a esse expediente é que a proposição condicional contém um vício lógico: ela toma o efeito pela causa. Atribui-se equivocadamente a eficácia plena às normas fundamentais como o elemento que define toda a classe. Como foi demonstrado nos tópicos antecedentes, a eficácia plena e imediata é atributo de um tipo específico de normas constitucionais. Há normas de igual hierarquia que necessitam de intermediação do legislador para que atinjam sua eficácia plena. Isso não impede que produzam efeitos mínimos por si sós. Quanto às sete hipóteses de eficácia das normas constitucionais de eficácia limitada acima elencadas, é possível sintetizá-las em cinco ordens que, independentemente da classificação, serão tidas por todas as normas constitucionais: a de interpretar o direito infraconstitucional e de interpretação sistemática da Constituição (interpretativa); a de impedir a recepção de leis anteriores com ela incompatível e de fazer inconstitucionais leis atuais (negativa); a de estabelecer um dever para o legislador ordinário, de modo que, verificada a sua inércia, ficará caracterizada a omissão inconstitucional, impugnável por meio de ação direta ou mandado de injunção (positiva); da mesma forma, o legislador não pode retroceder na implementação da norma programática (impeditiva); e a de condicionar a atividade discricionária da Administração e do Judiciário (conformadora).



Especificamente em relação aos efeitos do dever de pagar tributos em decorrência do seu *status* de norma fundamental, Sérgio André Rocha comenta com propriedade a sua eficácia conformadora (2023, p. 30):

Cremos que a primeira consequência é que o reconhecimento do dever fundamental de contribuir deve ser levado em consideração no desenho da legislação tributária. Ora, em um ordenamento jurídico em que o tributo é visto como uma “penalidade”, ou como uma “invasão indevida no patrimônio privado”, é natural que se editem regras que limitem ao máximo a atuação das autoridades administrativas, que são vistas como potencialmente agressoras do patrimônio privado.

Desponta também a eficácia interpretativa do dever fundamental de pagar tributos enquanto vetor na fixação dos significados das normas de direito positivo. Ao determinar as competências dos entes tributantes, por exemplo, o constituinte se valeu de uma série de conceitos, como “renda”, “propriedade”, “serviço”, “circulação” e “transmissão”. Imanente aos conceitos é algum grau de indeterminação, variabilidade no tempo e no espaço (QUEIROZ, 2021, p. 253-254):

Como destacado, a Constituição veicula uma série de conceitos para atribuir competência tributária. A presença desses conceitos não permite ignorar a presença dos fenômenos da indeterminação da e mutação conceituais, o que, inevitavelmente, produz incertezas quanto à construção desses conceitos. inevitável A presença desses fenômenos na construção dos conceitos constitucionais tributários por meio da interpretação do texto constitucional, forma de alguma, autoriza supor que o legislador infraconstitucional, julgador um ou uma autoridade tributária estão autorizados construir a qualquer sentido, que não haja limites para a interpretação dos termos que compõem texto o da Constituição, sob pena de comprometer-se toda a utilidade da linguagem constitucionalmente utilizada. Se, com relação ao campo conceitual, há uma zona de incerteza, há também uma zona de certeza positiva e uma zona de certeza negativa. Não supor que existam limites máximos para a construção desses conceitos.

A pluralidade de significações possíveis no âmbito de um conceito defere certa margem de possibilidades ao intérprete para a significação à qual atribuirá o *status* de norma jurídica. Nessa atividade, entre as zonas de certeza positiva e negativa, o dever fundamental de pagar tributos se insere como vetor legítimo para que o intérprete transite em meio à zona de penumbra. Na interpretação e normas que fixem competências tributárias, o dever fundamental de pagar tributos conduz o intérprete a ver contempladas hipóteses que – desde que denotem capacidade contributiva do sujeito logicamente – estejam além da zona de certeza positiva do conceito empregado pelo texto, embora sempre nos confins da zona de penumbra, jamais ultrapassando a fronteira da zona negativa.



Lógica semelhante se aplica a textos que tenham a pretensão de estabelecer hipóteses de não incidência que não estejam ancoradas em valores fundamentais, como isenções. Nesse caso, ao interpretar os conceitos utilizados pelo legislador para determinar os sujeitos e situações que serão abarcados pelo benefício fiscal, em havendo uma zona de penumbra para a definição, o dever de pagar tributos leva o intérprete a significado restritos à zona de certeza positiva.

Esse aspecto da eficácia é desenvolvido por Érico Teixeira Vinhosa, para quem

o dever fundamental de pagar tributos deve ser visto como um vetor interpretativo do qual podem ser inferidos reflexos materiais e instrumentais, durante todo o ciclo de tributação. Significa dizer que a instituição de tributos adequados à capacidade contributiva é condição necessária, mas não suficiente, para, por si só, atender aos princípios da solidariedade, da igualdade e da capacidade contributiva (VINHOSA, 2017, p. 119).

Porém, o Sistema Tributário Nacional não se resume à regra-matriz de incidência. A compreensão de que as diversas normas que integram a legislação tributária se enquadram em subsistemas próprios, com fundamentos e orientadas por princípios específicos é essencial para a sua compreensão e aplicação (PAULSEN, 2020, p. 288). A par do subsistema dos tributos propriamente ditos, coexistem o das obrigações de colaboração, o das infrações tributárias, o da Administração Tributária e o do processo tributário. O dever fundamental de pagar tributos estende sua eficácia também a esses outros subsistemas, conformando-os e inspirando a sua interpretação.

Alçar o dever de pagar tributos ao patamar norma fundamental faz que se torne parâmetro de controle de validade das normas infraconstitucionais, tanto para confirmar aquelas cujo sentido lhe seja afim quanto para invalidar aquelas que lhe sejam contrárias - embora não se negue que o ônus argumentativo de invalidar uma norma com base um dever autônomo implícito é maior. O conflito entre normas constitucionais, por sua vez, já que gozam de mesma hierarquia, demanda a adoção de método de conflito próprio, o da ponderação, aplicável às normas com estrutura de princípio, como é o caso do dever fundamental de pagar tributos:

Los principios son normas que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible, de acuerdo con las posibilidades fácticas y jurídicas. Una de las tesis fundamentales expuestas en la Teoría de los Derechos Fundamentales, es que esa definición implica el principio de proporcionalidad con sus tres subprincipios: idoneidad, nece-



sidad y proporcionalidad en sentido estricto. los tres subprincipios de la proporcionalidad definen lo que debe entenderse por “optimización”, de acuerdo con la teoría de los principios (ALEXY, 2002, p. 26).²

A lei da ponderação estabelece que: “Cuanto mayor es el grado de la no satisfacción o de afectación de uno de los principios, tanto mayor debe ser la importancia de la satisfacción del outro” (ALEXY, 2002, p. 31)³.

Em um sistema como o desenhado por Martha Leão, o choque entre um direito fundamental e uma norma de incidência tributária, ancorada exclusivamente na lei, levaria à fulminação desta, por força do princípio da supremacia da Constituição. Contudo, quando se trata do conflito entre normas de estatura constitucional, demanda-se a aplicação da lei da ponderação, pelo que “um ordenamento jurídico em que se reconhece que o dever de pagar tributos é um dever constitucional deverá ponderar o direito de proteção do patrimônio com a obrigação de contribuir” (ROCHA, 2023, p. 31).

O reconhecimento da existência de um dever fundamental de pagar tributos na Constituição não é artifício teórico, nem quer autorizar a exigência tributária por si só. Não se pretende invocá-lo como “instrumento de maximização da tributação” (ROCHA, 2023, p. 31), nem ressuscitar a interpretação econômica do fato gerador. O tópico abaixo traz casos nos quais o STF aludiu ao dever fundamental de pagar tributos e se valeu desses aspectos da sua eficácia mínima para dar efetiva solução às controvérsias jurídicas que lhe foram apresentadas.

5 A APLICAÇÃO DA EFICÁCIA MEDIATA DO DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS NA JURISPRUDÊNCIA DO STF

5.1 Criminalização da apropriação indébita de ICMS

Na origem do RHC 163.334, sócios e administradores de uma empresa foram denunciados pela prática do delito previsto no art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, que define crimes

² Tradução nossa: Os princípios são normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível, de acordo com as possibilidades fáticas e jurídicas. Uma das teses fundamentais expostas na Teoria dos Direitos Fundamentais é que essa definição implica o princípio da proporcionalidade com seus três subprincipios: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito. Esses três subprincipios da proporcionalidade definem o que deve ser entendido por “otimização”, de acordo com a teoria dos princípios.

³ Tradução nossa: Quanto maior é o grau de não satisfação ou de afetação de um dos princípios, tão maior deve ser o da importância da satisfação do outro.



contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo. Eles declararam operações de venda ao Fisco, mas deixaram de recolher o ICMS (Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação) relativamente a diversos períodos.

Na primeira instância, o juízo os absolveu sumariamente por considerar a conduta atípica. Em sede de apelação, o tribunal de justiça local afastou a tese da atipicidade e determinou o regular prosseguimento do processo. A defesa impetrou *habeas corpus* perante o Superior Tribunal de Justiça (STJ), cuja Terceira Seção, por maioria, asseverou ser inviável a absolvição sumária, notadamente quando a denúncia descreve fato que contém a necessária adequação típica e não há excludentes de ilicitude. Interpôs-se Recurso Ordinário ao STF com o objetivo de restabelecer a sentença de absolvição sumária.

O art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990 imputava crime à conduta de “deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos”.

Apegando-se à utilização dos termos “descontado” e “cobrado” pelo dispositivo, o ministro Gilmar Mendes, um dos vencidos, salientou que inexistia apropriação de tributo devido por terceiro, pois o tributo é devido pela própria empresa.

Prevaleceu o voto do ministro Roberto Barroso, relator, que, entre as três premissas reputadas essenciais para o equacionamento da matéria, elencou a existência do dever fundamental de pagar tributos (BRASIL, 2019, p. 14):

7. Segunda: Pagar tributos é um dever fundamental que incumbe a todos os cidadãos que, praticando o fato gerador, demonstrem capacidade contributiva. A incidência do direito penal na esfera tributária é excepcional, mas é também necessária. No Brasil, onde, após tantos escândalos, atingiu-se uma consciência crítica severa contra a corrupção, ainda se considera o delito tributário um mal menor. Mas a verdade é que o crime fiscal nada mais é do que a outra face da corrupção: a corrupção desvia dinheiro dos serviços públicos; o crime fiscal impede que sequer exista dinheiro para ser utilizado nesses serviços.

Em consonância à premissa estabelecida, ao versar sobre a interpretação teleológica, o ministro Roberto Barroso observou que são financiados, com a arrecadação de tributos, direitos fundamentais, serviços públicos, consecução de objetivos da República. No País, o ICMS é o tributo mais sonegado e a principal fonte de receita própria dos Estados-membros da Federação. Logo, é inequívoco o impacto da falta de recolhimento intencional e reiterado do



ICMS sobre o Erário. Considerar crime a apropriação indébita tributária produz impacto relevante sobre a arrecadação.

O dever fundamental de pagar tributos foi invocado como vetor interpretativo da tipificação penal. Nessa função, a atividade de definição de alcance e sentido dos termos empregados pela Constituição e pelo legislador, notadamente quando tiverem uma zona cinzenta, tem como norte o alcance da capacidade contributiva máxima.

Não se quer dizer que os primados da solidariedade e da capacidade contributiva sejam aptos, por si só, a criar tipos penais decorrentes do inadimplemento tributário – ou, no caso concreto, da apropriação de tributos não cumulativos – ou obrigações tributárias imediatamente exigíveis. É que, diante de uma ampla moldura de significados possíveis que se abrem ao intérprete face à indeterminação dos conceitos, um dever fundamental de pagar tributos legitima a escolha daqueles significados normativos que prestigiem a solução pela incidência tributária – ou, no caso do subsistema das infrações tributárias, pela tipicidade do fato.

A Suprema Corte se viu diante de dois resultados possíveis para sua interpretação do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990: uma restritiva, que se apegava ao núcleo conceitual básico dos termos “descontado” e “cobrado”; e uma extensiva, que, ao lado da interpretação histórica⁴, prestigiava o bem jurídico tutelado – a saber, a própria manutenção do Estado - e confirmava a criminalização da conduta. A existência de uma norma constitucional que apregoava o dever fundamental de pagar tributos compeliu os intérpretes da constituição a eleger a segunda interpretação.

5.2 Transferência aos Fiscos de informações sigilosas de contribuintes pelas instituições financeiras

As ações diretas 2.390, 2.386, 2.397 e 2.859, julgadas em conjunto em 24/02/2016, questionavam a constitucionalidade do art. 1º da LC n. 104/2001 (que alterou o CTN), dos arts. 1º, § 3º e 4º, 3º, § 3º, 5º e 6º da LC n.105/2001 e dos Decretos n. 3.724/2001, 4.489/2002 e

⁴ O min. Roberto Barroso consigna em seu voto que a interpretação histórica também conduz à tipicidade da conduta. Na redação apresentada em substitutivo ao projeto de lei original, tratava-se, em incisos separados, a hipótese de retenção e não recolhimento e a hipótese de cobrança no preço e não recolhimento. No texto final aprovado, o dispositivo foi compactado sem a modificação do sentido da norma. Fundiu os dois incisos em um só e dispôs os termos “descontado”, para o tributo retido na fonte, e “cobrado”, para o incluído no preço.



4.545/2002, que instituía a possibilidade de a Administração Tributária ter acesso aos dados bancários e fiscais dos contribuintes acobertados por sigilo constitucional, sem a intermediação do Poder Judiciário.

No RE 389.808, a Corte Suprema havia decidido que seria necessário prévia autorização judicial, de sorte que o art. 6º da LC n. 105/2001 seria inconstitucional. No julgamento, em 15/12/2010, o relator, Min. Marco Aurélio, defendera que (BRASIL, 2010):

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.

O dispositivo legal entrava em conflito aparente com o art. 5º, XI e XII, da Constituição da República (CRFB/1988), que atribuíam inviolabilidade ao sigilo dos dados - inclusive aí os dados bancários. A única ressalva trazida pelo constituinte dizia respeito a investigação criminal.

Contudo, entendeu o STF que a LC n. 104/2001 é um instrumento para fiscalizar o dever fundamental do contribuinte de pagar tributos. O dever fundamental de pagar tributos está alicerçado na ideia de solidariedade social. Assim, dado que o pagamento de tributos, no Brasil, seria um dever fundamental — por representar o contributo de cada cidadão para a manutenção e o desenvolvimento de um Estado que promove direitos fundamentais —, é preciso que sejam adotados mecanismos efetivos de combate à sonegação fiscal. Sobretudo, a identificação de patrimônio, rendimentos e atividades econômicas do contribuinte pela administração tributária dá efetividade ao princípio da capacidade contributiva, que, por sua vez, sofre riscos quando se restringem as hipóteses que autorizam seu acesso às transações bancárias dos contribuintes.

O relator da ação direta, Min. Dias Toffoli, apontou, entre os dois elementos que refletiam a sua compreensão quanto ao tema (BRASIL, 2016, p. 24, grifou-se):

(i) a inexistência, nos dispositivos combatidos, de violação a direito fundamental (notadamente de violação à intimidade), pois não há “quebra de sigilo bancário”, mas, ao contrário, a afirmação daquele direito; e (ii) **a confluência entre os deveres do contribuinte (o dever fundamental de pagar tributos) e os deveres do Fisco (o dever de bem tributar e fiscalizar)**, esses últimos com espeque, inclusive, nos mais recentes compromissos internacionais assumidos pelo Brasil.



A fundamentalidade do dever de pagar tributos no Brasil foi destacada também em outra passagem (BRASIL, 2016, p. 31-33, grifou-se):

A solução do presente caso **perpassa, portanto, pela compreensão de que, no Brasil, o pagamento de tributos é um dever fundamental**. A propósito do tema, vale destacar, por seu pioneirismo, a obra do jurista português José Casalta Nabais. No livro “O Dever Fundamental de Pagar Impostos”, o professor da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra demonstra, em síntese, que, no Estado contemporâneo – o qual é, essencialmente, um Estado Fiscal, entendido como aquele que é financiado majoritariamente pelos impostos pagos por pessoas físicas e jurídicas – pagar imposto é um dever fundamental.

[...]

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

O Min. Roberto Barroso, que acompanhou o relator, consignou em antecipação de voto (BRASIL, 2016, p. 54, grifou-se):

De todo modo, ainda que assim não fosse, o sigilo de informações financeiras, a meu ver, não se encontra 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 contributiva.

No voto propriamente dito, o Ministro ainda fez considerações teóricas sobre o instituto (BRASIL, 2016, p. 68):

2. DIMENSÃO NORMATIVA

2.1 Dever Fundamental de Pagar Tributos

19. A Constituição Federal colocou a solidariedade ao lado da igualdade e da justiça como objetivos fundamentais da República, insculpidos no art. 3, inciso I da CF/88. A noção de solidariedade social pode ser visualizada tanto como valor ético e jurídico, absolutamente abstrato, quanto como princípio positivado, que é o caso do Brasil. Trata-se, sobretudo, de uma obrigação moral e um dever jurídico que, em razão da correlação entre deveres e direitos, informa e vincula a liberdade, a justiça e a igualdade. Por meio dele, a alteridade se insere de forma definitiva também no discurso jurídico.

Prosseguiu aplicando-o à questão *sub judice* (BRASIL, 2016, p. 71):

22. É preciso dizer que no Sistema Constitucional Tributário brasileiro essa ideia que acabo de expor encontra fundamento positivo direto nos arts. 145, § 1º, que estabelece o princípio da capacidade contributiva, e 150, inciso II, que trata da isonomia tributária, ambos da Constituição. Deles é possível extrair a noção atual de capacidade contributiva, que tem uma dimensão subjetiva importante, representada no comando dirigido ao legislador para que busque graduar o aspecto quantitativo do fato gerador, de



modo que de todos contribuam na medida da sua capacidade econômica, e que autoriza, portanto, a utilização da progressividade como principal critério de distribuição da carga tributária dos tributos, em geral.

23. Porém, há também um aspecto menos famoso, mas não menos importante, da capacidade contributiva, que é a sua dimensão instrumental. Essa ligada diretamente à efetividade da dimensão subjetiva mencionada anteriormente e ao princípio da isonomia. Ela está contida no mandamento presente na parte final do § 1º do art. 145, CF/88, que é direcionado à Administração Tributária. Nessa passagem, o texto constitucional é claro ao autorizar a criação de instrumentos que permitam ao Fisco, no momento da apuração dos tributos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas de todos os contribuintes na medida das efetivas manifestações de riqueza.

O destaque do julgado é a utilização do dever fundamental de pagar tributos no bojo da técnica da ponderação, como um dos princípios que dão base à mitigação do sigilo bancário (BRASIL, 2016, p. 75, grifou-se):

30. 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.

De um lado, a legislação impugnada implicava uma restrição aos direitos fundamentais à intimidade e ao sigilo dos dados; de outro, ela promovia o dever fundamental de pagar tributos na medida em que viabilizava efetivamente à autoridade fiscal que pudesse conhecer do patrimônio do contribuinte e aferir se os tributos declarados correspondiam à capacidade econômica de fato tida, coibindo sonegações e fraudes. Uma restrição fraca ao direito fundamental, que se limitava à sua dimensão patrimonial, era posta na balança face a uma promoção forte do dever fundamental. A lei da ponderação encaminhava o conflito a um resultado claro: o da prevalência do dever fortemente promovido pela legislação sob escrutínio.

A mesma temática foi posta na ADI 7.276, que impugnava as cláusulas segunda, terceira, quarta e parágrafo único da cláusula sexta do Convênio ICMS n. 134/2016, do Confaz, que obrigam as instituições bancárias a informar para os Estados e DF todas as operações realizadas por pessoas físicas e jurídicas via Pix, cartões de débito e de crédito e demais realizadas no pagamento do tributo por meio eletrônico.



O Conselho Nacional do Sistema Financeiro (CONSIF), autor da citada ADI, alegou, entre outros, que as normas impugnadas violariam o sigilo bancário ao obrigar as instituições financeiras a fornecerem automaticamente às unidades federativas informações sobre operações realizadas pelos seus clientes.

O STF reiterou seu entendimento de que o sigilo bancário não tem caráter absoluto, podendo ser relativizado em prol do interesse público, desde que mantido o dever de sigilo pela administração tributária. As normas impugnadas estabelecem apenas transferência do dever de sigilo das instituições financeiras para a administração tributária, que deve manter a confidencialidade dos dados. O acesso aos dados é necessário para conferir eficiência à fiscalização tributária, especialmente diante da economia globalizada e do comércio virtual.

O dever fundamental de pagar tributos foi mencionado no voto do relator, Min. Dias Toffoli (BRASIL, 2024, p. 119, grifou-se):

Considero que **um importante vetor interpretativo que pode guiar o deslinde da presente controvérsia é o dever fundamental de pagar tributos**. No julgamento das ADI n^{os} 2.390, 2.386, 2.397 e 2.859, nas quais se debateram normas da LC n^o 105/01 que ensejavam o acesso, por parte das unidades federadas, a informações acobertadas pelo sigilo bancário, assim me pronunciei sobre o assunto.

O relator retoma o instituto na p. 124 do seu voto (BRASIL, 2024, grifou-se):

Penso que, **à luz do dever fundamental de pagar tributos**, do sistema jurídico que ampara as obrigações tributárias acessórias e em especial da praticabilidade tributária, as normas conveniais em debate ainda têm amparo nesse novo dispositivo do CTN. Elas fazem com que esse dispositivo, no que diz respeito ao ICMS discutido nos autos, alcance seu propósito de maneira, a priori, muito eficiente.

Em ambos os casos, o acesso pelo Fisco a dados bancários dos contribuintes representava uma promoção forte ao dever fundamental de pagar tributos, pois permitia à fiscalização atravessar estratégias de ocultação patrimonial e sonegação para conhecer da verdadeira capacidade contributiva dos fiscalizados; em contrapartida, o “princípio que jogava em sentido contrário”, o direito fundamental à intimidade, sofria uma restrição fraca – uma dimensão eminentemente patrimonial, como apontado pelo relator Min. Roberto Barroso. As normas, portanto, estavam justificadas sob a ótica da ponderação.



5.3 Medidas alternativas de cobrança contra devedores contumazes

O Partido Trabalhista Cristão (PTC) ajuizou a ADI 3.952 contra as alterações promovidas pela Lei n. 9.822/99 no inciso II do art. 2º do DL n. 1.593/77, que passou a prever a possibilidade de cancelamento sumário do registro especial caso a indústria de cigarro não cumpra a obrigação tributária principal ou acessória, relativa a tributo ou contribuição federal.

O partido argumentou que o cancelamento sumário do registro especial, nos casos citados, consistiria em sanção aplicada sem prévio exercício do contraditório ou ampla defesa, caracterizando assim violação ao direito fundamental assegurado pelo art. 5º, LIV e LV, da CRFB/1988. Em outra frente, sustentou que o cancelamento do registro especial estabelecido se caracterizaria como autêntica sanção política, pois o Estado estaria restringindo ou proibindo atos do contribuinte como forma indireta de exigir a exação do tributo.

O STF entendeu que as fabricantes de cigarros que não cumprem suas obrigações tributárias obtêm vantagem injusta em relação às empresas concorrentes que pagam seus tributos e emitem notas fiscais regularmente. Por esse motivo, justamente para evitar desequilíbrios no mercado, é perfeitamente possível que a Receita Federal, em hipóteses excepcionais, possa cancelar o registro especial necessário ao funcionamento dessas empresas inadimplente – desde que respeitasse as garantias constitucionais da ampla defesa, da proporcionalidade e do contraditório.

Embora o julgamento tenha se encerrado apenas em 29/11/2023, o relator Min. Joaquim Barbosa perpassa, no seu voto, o dever fundamental de pagar tributos mais uma vez como elemento a ser considerado na técnica da ponderação (BRASIL, 2023, p. 8, grifou-se):

Na sessão de 07.05.2008, quando teve início o julgamento do RE 550.769, eu propus à Corte a adoção de um teste de três estágios para a identificação de dada restrição à atividade empresarial como sanção política tributária. **Os três estágios são baseados na tensão que se coloca entre o direito fundamental ao exercício de atividade profissional ou econômica lícita**, reforçado pela garantia de acesso aos mecanismos de controle da validade do crédito tributário que se deve dar ao administrado e ao jurisdicionado, **e o dever fundamental de pagar tributos**, aplicado tanto como salvaguarda da garantia à livre concorrência e iniciativa como instrumento de arrecadação de recursos essenciais à atividade estatal.

A posição do dever fundamental de pagar tributos como princípio que joga a favor da legislação impugnada vem ratificada em trecho subsequente do seu voto (BRASIL, 2023, p. 23):



Temos, de um lado, o direito fundamental à livre atividade econômica lícita e o direito fundamental de acesso à jurisdição. De outro, estão o direito à livre concorrência e o dever fundamental de pagar tributos. Penso que a norma passa pelo teste de adequação, porquanto é inequívoco que ela fomenta o pagamento pontual dos tributos.

Em caso correlato, o Partido Social Liberal (PSL) ajuizou a ADI 4.854 contra os arts. 2º e 3º da Lei n. 13.711/2011 e os arts. 1º a 4º do Decreto n. 48.494/2011, todos do Estado do Rio Grande do Sul, que instituem Regime Especial de Fiscalização (REF) aplicável a devedores contumazes do ICMS. Quando o contribuinte é classificado como devedor contumaz, ele passa a ser colocado em um Regime Especial de Fiscalização, ou seja, o Estado passa a acompanhar de perto suas atividades, porque entendeu que aquele contribuinte representa um risco maior de não cumprir suas obrigações.

De acordo com o PSL, as normas contrariam a Constituição da República (art. 5º, inciso XIII, e art. 170, caput, e parágrafo único) porque violam as garantias constitucionais da liberdade de trabalho e de comércio. O autor sustentou que o objetivo do legislador estadual neste caso é punir o devedor tributário ao instituir regras específicas para o contribuinte considerado devedor. Sustentou ainda que o Regime Especial de Fiscalização é uma forma oblíqua de cobrança de tributo que prejudica as atividades das empresas, uma vez que a forma de exposição prevista nas normas, ou seja, colocar no principal documento de seu negócio (nota fiscal) informação pública de que ele é devedor, passa uma visão distorcida da empresa dando conta da suposta falta de responsabilidade fiscal. A legenda argumentou que já existem outras vias de execução fiscal como a Lei n. 6.830/80 e a Lei n. 8.397/92, além do Código Tributário Nacional, e mesmo diante dessas normas, o Estado do Rio Grande do Sul ainda criou outra forma de cobrança de tributos.

A orientação jurisprudencial do STF e do STJ é a de que não se pode adotar sanções políticas, que se caracterizam pela utilização de meios de coerção indireta que impeçam ou dificultem o exercício da atividade econômica, para constranger o contribuinte ao pagamento de tributos em atraso. Contudo, entendeu a Corte que o Estado pode adotar mecanismos mais rígidos de controle para quem reiteradamente não cumpre suas obrigações tributárias, desde que não utilize meios indiretos ou abusivos para forçar o pagamento. Essas medidas não impedem o exercício da atividade econômica, pois atingem apenas casos graves e reiterados de inadimplência. Trata-se, portanto, de um mecanismo excepcional e proporcional, voltado para: (i)



estimular a regularidade no cumprimento das obrigações; e (ii) garantir a proteção da arrecadação pública.

Em julgamento ocorrido em 25/08/2025, prevaleceu o voto do Min. relator Nunes Marques, que assim fundamenta (BRASIL, 2025, p. 9-10, grifou-se):

Discute-se a respeito do equilíbrio **entre o direito fundamental ao exercício de atividade profissional ou econômica lícita e o dever fundamental de pagar tributos**, em especial sobre a proporcionalidade das medidas utilizadas pelo Fisco para satisfação da arrecadação em casos de inadimplência.

Em juízo de ponderação, é forçoso reconhecer que, se por um lado o excesso de exação pode inviabilizar ou dificultar a atividade econômica, por outro a inadimplência contumaz desequilibra artificial e ilicitamente as condições de livre concorrência, porquanto a tributação constitui custo de qualquer negócio.

Assim como nos casos em que se discutia a constitucionalidade da transferência de dados bancários sigilos ao Fisco, sobressai aqui o conflito entre o dever fundamental de pagar tributos e outros valores constitucionais. Nesses casos, o cancelamento do registro comercial e inclusão em regime especial de fiscalização chocavam-se com o princípio da livre iniciativa. A restrição forte às atividades econômicas se justificou pela promoção forte à higidez da ordem tributária, escorada também na proteção da livre concorrência.

Se pagar tributos fosse redutível a mera obrigação legal, sem assento constitucional, qualquer restrição a atividade econômica ou labor sob essa premissa seria inválida; contudo, considerando a nota de fundamentalidade que se extrai do arranjo constitucional, as medidas de cobrança foram convalidadas pela Suprema Corte.

6 CONCLUSÃO

A ordem constitucional erigiu uma série de objetivos atrelados à promoção da dignidade humana. Sem recursos, os objetivos ficam apenas no papel. Pensar na fundamentalidade desses direitos positivados no texto requer assumir a igual fundamentalidade dos recursos necessários e do dever de arrecadá-los. A interpretação estrutural do texto constitucional conduz ao reconhecimento de deveres fundamentais implícitos, dentre os quais desponta o dever de pagar tributos, que, enquanto norma constitucional, apresenta graus de eficácia variados.



Na literatura, encontram-se correntes de oposição a esse atributo da fundamentabilidade do dever de pagar tributos ancoradas no princípio da legalidade – esse, sim, estampado inequivocamente no texto constitucional. Sob essa ótica, pagar tributos seria posição subjetiva que decorreria somente da lei formal. A necessidade de intervenção legislativa seria incompatível, pois, com a ideia de uma norma constitucional fundamental.

Há um equívoco aí: inverte-se o efeito pela causa. Normas constitucionais podem ter ou não eficácia plena e aplicabilidade imediata. Os deveres fundamentais correlatos aos direitos fundamentais, tais quais estes, têm, sim, eficácia plena. Os deveres autônomos, que são extraídos dos objetivos constitucionais e apenas indiretamente dos direitos individuais, têm eficácia limitada - é dizer, exigem intermediação legislativa.

Em todo caso, sendo norma constitucional, observa-se uma eficácia mínima inerente, até mesmo em se tratando de normas de eficácia limitada, notadamente o dever fundamental de pagar tributos: a eficácia interpretativa (de normas infraconstitucionais), a negativa (de normas inconstitucionais), a positiva (de criar um dever de agir para o legislador, tutelável via ação direta de inconstitucionalidade por omissão, ou mandado de injunção), a impeditiva (do retrocesso), e a conformadora (do agir judicial e administrativo).

O dever fundamental de pagar tributos não tem o condão, por si só e automaticamente, de criar obrigações jurídicas a todos aqueles que manifestem capacidade econômica. A cadeia de positivação da obrigação tributária exige lei, não há como contestá-lo. A norma serve, sim, para inspirar o desenho do sistema tributário, para guiar a interpretação de outras normas, e para servir de parâmetro de análise das normas infraconstitucionais quando representem restrição a algum direito fundamental – é dizer, como elemento da técnica de ponderação. Essas vertentes da eficácia mínima do dever fundamental de pagar tributos foram exploradas na jurisprudência do STF.

O STF, no RHC 163.334, interpretou o art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990 de modo a reconhecer como típica a apropriação indébita de ICMS; é dizer, a conduta de não recolher o tributo não cumulativo embutido no preço repassado ao contribuinte de fato e que deveria ser transferido ao Estado. A decisão tipificante norteou-se pelo papel de relevo do tributo no custeio de prestações sociais básicas e da importância do bem jurídico tutelado.



Nas ADIs 2.390, 2.386, 2.397 e 2.859, assim como na ADI 7.276, o Pretório Excelso ponderou a restrição ao direito fundamental à intimidade e ao sigilo dos dados face à promoção ao dever fundamental de pagar tributos. Concluiu que a restrição fraca imposta ao direito à intimidade se justificava ante a necessidade de se perquirir a real capacidade econômica dos sujeitos passivos que não se dispunham a revelá-la ao Fisco.

Na ADI 3.952, assim como na ADI 4.854, a Suprema Corte também se valeu do dever fundamental de pagar tributos como elemento da ponderação, só que em oposição à liberdade de iniciativa. A permanência no mercado e o desenvolvimento de atividade econômica, ainda que garantidos pelo texto constitucional *prima facie*, não se legitimam quando calcados no não recolhimento contumaz dos tributos incidentes. Além do prejuízo à livre concorrência, fica prejudicado o dever de contribuir para os gastos públicos, que só a cassação do registro (no caso da ADI 3.952) ou a inclusão em regime especial de fiscalização (no caso da ADI 4.854) podem resguardar.

Os casos trazidos exemplificam a eficácia extraída do dever fundamental de pagar tributos. Em nenhum deles, a norma implícita foi utilizada como pretexto para criação de obrigação tributária a despeito de lei. Reconhecer a sua existência na ordem constitucional não leva à relativização das garantias fundamentais do contribuinte. Negá-la é ignorar os graus de eficácia possíveis das normas constitucionais, e representa equívoco lógico.



REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. Epílogo a la teoría de los derechos fundamentales. **Revista Española de Derecho Constitucional**. Vol. 66, 2002.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 389808/PR**. Recorrente: G.V.A. Indústria e Comércio S/A. Recorrido: União. Relator: Min. Marco Aurélio, 15 de dezembro de 2010. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur191883/false>. Acesso em: 06 out. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade 2859/DF**. Requerente: Partido Trabalhista Brasileiro. Relator: Min. Dias Toffoli, 24 de fevereiro de 2016. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur358417/false>. Acesso em: 06 out. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso em Habeas Corpus 163.334/SC**. Recorrente: Robson Schumacher; Vanderleia Silva Ribeiro Schumacher. Recorrido: Ministério Público Do Estado De Santa Catarina; Ministério Público Federal. Relator: Min. Roberto Barroso, 18 de dezembro de 2019. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur436472/false>. Acesso em: 06 out. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade 3952/DF**. Requerente: Partido Trabalhista Cristão – PTC. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Redatora do acórdão: Min. Cármen Lúcia, 29 de novembro de 2023. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur498146/false>. Acesso em: 06 out. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade 7276/DF**. Requerente: Confederação Nacional do Sistema Financeiro – CONSIF. Relatora: Min. Cármen Lúcia, 09 de setembro de 2024. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur512557/false>. Acesso em: 06 out. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade 4854/RS**. Requerente: Partido Social Liberal – PSL. Relator: Min. Nunes Marques, 25



de agosto de 2025. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur542825/false>. Acesso em: 06 out. 2025.

CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. **Escritos de direito constitucional e de direito tributário**. Rio de Janeiro: Gramma, 2016.

DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo. **Teoria geral dos direitos fundamentais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

ESCRIBANO, Francisco. **La configuración jurídica del deber de contribuir** – perfiles constitucionales. Madrid: Civitas, 1988.

FERREIRA NETO, Arthur Maria. Crise Epistêmica no Direito Tributário Contemporâneo: do Esgotamento do Formalismo Normativista aos Riscos do Solidarismo Fiscal. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 56, p. 629–665, 2024. DOI: 10.46801/2595-6280.56.28.2024.2532. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2532>. Acesso em: 6 out. 2025.

GUASTINI, Riccardo. **Distinguendo** – estudios de teoría y metateoría del derecho. Barcelona: Gedisa Editorial, 2013.

LEÃO, Martha. A (Falta de) Norma Geral Antiabuso no Direito Tributário Brasileiro: entre o Dever Fundamental de pagar Tributos e o Direito de economizá-los. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 40, p. 515–536, 2021. DOI: 10.46801/2595-6280-rdta-40-27. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1506> Acesso em: 6 out. 2025.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 1998.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Interpretação e aplicação tributárias**. Rio de Janeiro: GZ, 2021.

ROCHA, Sergio André. **Fundamentos do direito tributário brasileiro**. 2. ed. Belo Horizonte: Letramento, 2023.

SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional**. 14. ed. Rio de Janeiro: SRV, 2025.

SCAFF, Fernando Facury. Os Direitos Fundamentais dos Contribuintes e o Suposto Dever Fundamental de pagar Tributos. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 59, p. 676–691, 2025. DOI: 10.46801/2595-6280.59.28.2025.2750. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2750>. Acesso em: 6 out. 2025.



SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1998.

TAVARES, André Ramos. **Curso de direito constitucional**. 23. ed. Rio de Janeiro: SRV, 2025.

VINHOSA, Érico Teixeira. O dever fundamental de pagar tributos: uma abordagem à luz da jurisprudência do STF e STJ. *In*: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (org.). **O dever fundamental de pagar tributos: o que realmente significa e como vem influenciando nossa jurisprudência**. Belo Horizonte: D'Plácido, 2017.