

# TRIBUTO E OUTRAS RESTRIÇÕES DE DIREITOS FUNDAMENTAIS

Martha Toribio Leão\*

RECEBIDO EM:	26.6.2023
APROVADO EM:	29.9.2023

## TASSAZIONE E ALTRE RESTRIZIONI AI DIRITTI FONDAMENTALI

- **ASTRATTO:** Lo scopo del presente lavoro è quello di rispondere alla question se l'imposizione fiscale rappresenti una restrizione di un diritto fondamentale o di proprietà o se, al contrario, debba essere qualificata come parte del contenuto del diritto stesso. La discussione va oltre il diritto tributario: la stessa domanda deve essere posta in relazione ad altre limitazioni all'esercizio dei diritti fondamentali, come quelle presenti nelle pene detentive in ambito penale o in particolari rapporti di soggezione in ambito amministrativo. Anche in questi casi è necessario rispondere alla domanda se queste situazioni limitative definiscono il contenuto del diritto stesso o, al contrario, se il diritto pre-esiste ad esse, venendo però *limitato* da specifiche decisioni che ne influenzano la portata.
- **PAROLE CHIAVE:** Imposta; diritto fondamentale; restrizione di un diritto fondamentale; libertà; proprietà.

\* Graduada em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), especialista em Direito do Estado pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), mestra em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP), mestra em Teoria do Direito e Democracia Constitucional pela Università Degli Studi di Genova e doutora em Direito Tributário pela USP. Professora de Direito Tributário da Faculdade de Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie (UPM) e do Mestrado Profissional do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT).

• MARTHA TORIBIO LEÃO

- **RESUMO:** O presente trabalho se propõe a responder se o tributo é uma restrição a direito fundamental ou, ao contrário, se ele deve ser qualificado como parte do próprio conteúdo do direito, sem que se possa qualificá-lo como uma restrição dos direitos fundamentais de liberdade e de propriedade. A discussão vai além do direito tributário: a mesma pergunta deve ser feita relativamente a outras limitações do exercício de direitos fundamentais, como aquelas verificadas nas penas privativas de liberdade no âmbito penal ou nas relações especiais de sujeição no âmbito administrativo. Também nesses casos é preciso responder se essas situações limitadoras definem o próprio conteúdo do direito ou, diferentemente, se o direito existe de modo prévio a elas, sendo restringido por essas decisões que influem no alcance do exercício daquele direito.
- **PALAVRAS-CHAVE:** Tributo; direito fundamental; restrição a direito fundamental; liberdade; propriedade.

## TAX AND OTHER FUNDAMENTAL RIGHTS RESTRICTIONS

- **ABSTRACT:** The present article aims at responding whether tax is a restriction on a fundamental right, or, on the contrary, if it must be qualified as part of the content of the fundamental right itself, without being able to qualify it as a restriction of fundamental rights of liberty and property. The discussion goes beyond tax law: the same question must be asked in relation to other limitations on the exercise of fundamental rights, such as those found in deprivation of liberty in the criminal sphere or in special relations of subjection in the administrative sphere. Also in these cases, it is necessary to answer whether these limiting situations define the content of the right or, differently, if the right exists prior to them, being restricted by those decisions that influence the scope of the exercise of that right.
- **KEYWORDS:** Tax; fundamental right; restriction of fundamental right; liberty; property.



“O tributo retira propriedade (dinheiro) do contribuinte, *restringe seus direitos fundamentais*, devendo, por essa razão, ser moderado, comedido. Conforme a jurisprudência consolidada do Tribunal Constitucional Federal, os tributos não podem alterar de forma substancial a situação patrimonial e de renda do contribuinte. O tributo *restringe fundamentalmente a propriedade*, com a qual o titular pode participar no mercado econômico (auferindo renda, aumentando seu faturamento, consumindo)” (Kirchhof, 2016, p. 121, grifos nossos).

## 1. Introdução

O presente artigo se propõe a responder à seguinte questão:

- O tributo é uma restrição aos direitos fundamentais de propriedade e de liberdade?

O tema não é consensual nem no Brasil, nem em outras jurisdições. Por um lado, há autores estrangeiros e nacionais que defendem que o tributo, por estar previsto e autorizado constitucionalmente, não poderia ser qualificado como uma restrição aos direitos fundamentais de liberdade e de propriedade, sendo parte de seu próprio conteúdo (Musil, 2016, p. 455).<sup>1</sup> Por outro lado, há autores estrangeiros e nacionais que defendem que o tributo atua, sim, como uma limitação a esses direitos fundamentais, restringindo o espaço de atuação dos contribuintes relativamente à tomada de decisão sobre as decisões relativas ao seu patrimônio.<sup>2</sup>

Essa não é uma discussão simplesmente de direito tributário, mas, sim, uma discussão dogmática sobre a qualificação das restrições existentes sobre os cidadãos no que tange ao exercício de seus direitos fundamentais afetados pelo exercício de poder do Estado - ainda que previsto constitucionalmente. Nesse contexto, mais duas perguntas de direito serão enfrentadas:

1 Em posição crítica à ideia de restrição de direitos fundamentais pelos tributos, ver também Arnim (1980), Nabais (2005, p. 469), Palao Taboada (2018, p. 120), Godoi e Dande (2022).  
2 A título exemplificativo, ver Schön (2010; 2016, p. 530-531), Kirchhof (1980), Rodi (1994, p. 79), Papier (1972, p. 494; 1980, p. 790), Ávila (2021a, p. 392) e Leão (2018, p. 293-294).

• MARTHA TORIBIO LEÃO

- Do ponto de vista do direito penal, as tipificações penais que envolvem aplicações de penas privativas de liberdade são restrições ao direito fundamental de liberdade?
- Do ponto de vista do direito administrativo, as hipóteses de “relação especial de sujeição ou poder”, em que se verificam limites impostos, por exemplo, ao exercício do direito de greve e à liberdade de expressão, a indivíduos com relações institucionais específicas, como funcionários públicos, são restrições ao direito fundamental de liberdade? Ou, ao contrário, também na análise dessas hipóteses nos âmbitos do direito penal e direito administrativo, verificar-se-ia apenas uma definição do conteúdo desse direito fundamental e não uma verdadeira restrição a esse direito?

Essas perguntas não são meramente doutrinárias, porquanto a sua resposta determina e define concretamente qual deve ser o controle constitucional sobre as referidas hipóteses. Em outras palavras, as respostas a serem atribuídas a essas perguntas impõem (ou afastam) o controle de constitucionalidade material sobre os tributos, as tipificações penais e as relações especiais de sujeição - daí a importância desse debate. É o que se passa a analisar.

## 2. No direito tributário: o tributo restringe direitos fundamentais?

A primeira pergunta a ser respondida por este artigo diz respeito a saber se o tributo restringe direitos fundamentais ou, ao contrário, se faria parte do próprio conteúdo dos direitos fundamentais de propriedade e de liberdade a obrigação de pagar tributos. Muitas vezes a defesa por essa segunda concepção passa pela adoção de ao menos duas premissas: a primeira ligada à questão da importância exercida pelas receitas tributárias para o custeio de direitos sociais; e a segunda vinculada à concepção de que qualificar o tributo como uma restrição de direito fundamental seria tão equivocado quanto defender que a sanção penal sobre o crime de roubo seria uma restrição ao direito fundamental de liberdade, porquanto esse tipo de defesa equivaleria, para parte da doutrina, à defesa da existência de um “direito fundamental de roubar” (Godoi; Dande, 2022).

Relativamente à primeira premissa, vinculada à importância das receitas tributárias para o custeio de direitos sociais, é preciso dizer que o reconhecimento do fato

inequívoco de que o tributo é relevante para a arrecadação de receitas que viabilizem direitos sociais é incapaz de infirmar a afirmação de que o tributo restringe direitos fundamentais. Tal afirmação parece presumir que uma restrição de direito fundamental não poderia ser legítima e aceita socialmente exatamente como forma de promoção de um fim relevante para a sociedade – como é exatamente o caso da tributação. É dizer, da afirmação de que o tributo exerce um papel importante para angariar recursos que viabilizam direitos sociais não decorre, de maneira lógica, a conclusão de que a imposição tributária não seria uma restrição (ainda que legítima) aos direitos fundamentais de liberdade e de propriedade.

Conforme já enfrentamos em pesquisa sobre o direito de os contribuintes buscarem a economia tributária, o direito fundamental de liberdade se relaciona com o desejo do indivíduo de ser seu próprio mestre, de desejar que a sua vida e as suas decisões dependam dele próprio e não de forças externas de qualquer tipo (Leão, 2018, p. 85). Berlin (1969) propõe dois aspectos distintos para a análise do direito de liberdade. De um lado, uma concepção negativa vinculada à noção de não interferência, de inexistência de coerção, representando uma proteção contra a interferência deliberada de alguém numa área em que outra pessoa deveria poder atuar, qualificada como “liberdade de alguma coisa” (*freedom from*). De outro lado, uma concepção positiva referente à noção de que o indivíduo aspira a ser um sujeito e não um objeto, o que significa ser “senhor de suas próprias decisões”, sendo guiado por suas próprias razões, qualificada como “liberdade para conduzir uma determinada forma de vida” (*freedom to*).

Pois bem, há um vínculo importante entre o direito fundamental de liberdade e a proteção de propriedade. A partir do reconhecimento de que a liberdade envolve o reconhecimento de uma esfera de autonomia para a tomada de decisões relativas a como viver a própria vida, infere-se que essa autonomia implica também as decisões relativas ao que fazer com o próprio patrimônio. Nas palavras de Atienza e Ruiz Manero (2006, p. 51-52), a justificativa do direito de propriedade encontra amparo na autonomia da pessoa relativamente à necessidade de controlar de forma individual seus recursos econômicos. E, de modo semelhante, a defesa de Sarlet (2006, p. 90) no sentido de que a garantia sobre a propriedade encerra muitas vezes um conteúdo existencial e vinculado diretamente à própria dignidade da pessoa, como ocorre por exemplo com o imóvel que serve de moradia ao titular do domínio.

A grande questão é que, antes da imposição tributária, esses mesmos direitos fundamentais existem e garantem um espaço livre para tomada de decisões sobre o uso

da propriedade, o que enseja a conclusão de que a obrigação de dispor de parte desse patrimônio de maneira compulsória ao Estado na forma de tributo *limita* o âmbito de aplicação desses direitos, *interfere* nele ou o *restringe*. Veja-se que esses direitos existem independentemente da imposição tributária, decorrendo de maneira direta do reconhecimento da autonomia do ser humano como parte inerente da sua dignidade. Essa noção é corroborada ainda pelo reconhecimento de que as “limitações constitucionais ao poder de tributar” prescritas pelo próprio texto constitucional têm como fim exatamente proteger, diante do possível exercício dos poderes tributários pelos entes federados, o núcleo dos referidos direitos fundamentais. Mais que isso: os referidos direitos são protegidos pelo rol de direitos e garantias individuais gerais do artigo 5º da Constituição, sem qualquer relação com a incidência tributária.

Logo, o reconhecimento de que o tributo pode ser instituído de modo legítimo, desde que respeitadas as regras prescritas pela Constituição para o exercício do poder de tributar, é incapaz de afastar o fato de que o âmbito de exercício dos direitos fundamentais de liberdade e de propriedade, a partir da exigência compulsória de cumprimento de uma obrigação tributária, passa a ser *menor*. Essa é a posição defendida também por Ávila (2021a, p. 392), ao destacar que a eficácia oneratória e indutora da tributação afeta os direitos fundamentais dos contribuintes vinculados à configuração da sua liberdade e ao uso do seu patrimônio. Uma vez mais é preciso esclarecer que reconhecer esse fato não tem qualquer relação com a constatação de que o exercício do poder de tributar pode ser efetivado de modo legítimo, fruto de uma decisão tomada pelos representantes democraticamente eleitos, a quem incumbe a legitimidade para a tomada desse tipo de decisão. Ainda que ela seja fruto desse exercício político legítimo no interesse da sociedade, isso não afeta a realidade de que o contribuinte, quando sujeito a tal obrigação, terá um âmbito menor de liberdade na tomada das decisões referentes à sua vida e ao seu patrimônio.

Essa conclusão ainda é corroborada pela própria aplicação do postulado da proporcionalidade no âmbito do direito tributário. A proporcionalidade é um postulado normativo, no sentido de ser um dever estrutural que impõe condições para a aplicação do direito. Trata-se de uma metanorma, que estabelece a estrutura de aplicação de outras normas, princípios e regras (Ávila, 2021, a p. 208 ss.). Segundo Tipke e Lang (2010, p. 127-128), que utilizam tanto a expressão “princípio da proporcionalidade” (*Grundsatz der Verhältnismäßigkeit*) como “proibição de excesso” (*Übermaßverbot*), esse princípio exige uma “racionalidade na relação entre meio e fim” (*Rationalität der*

*Zweck-Mittel-Relation*). Essa descrição da proporcionalidade como critério determinante da relação entre meio e fim é, contudo, criticada por Barak (2012, p. 131-132). Para o autor israelense, essa descrição é incompleta porque sugere que os únicos fatores relevantes para o exame da proporcionalidade seriam as finalidades e os meios escolhidos para alcançá-las. Isso não seria correto porque os meios não são examinados apenas em relação à finalidade almejada; eles são também analisados em sua relação com os direitos fundamentais. Com efeito, o autor considera a proporcionalidade como critério para legitimar a realização apenas parcial dos direitos fundamentais, servindo, assim, para justificar sua não realização plena.

Isso significa dizer que a aplicação da proporcionalidade passa exatamente por situações em que se verifica restrição de direitos fundamentais. De fato, todos os aspectos que fazem parte desse exame estão diretamente relacionados com os direitos fundamentais. O objetivo da aplicação do postulado da proporcionalidade é exatamente legitimar uma restrição *proporcional* dos direitos fundamentais, com o perdão para a redundância. Assim, sua aplicação envolve a análise de três aspectos distintos (Maurer, 1999):<sup>3</sup> 1. *adequação* (*Geeignetheit, rational connection*): a medida deve ser capaz de promover a finalidade almejada; 2. *necessidade* (*Erforderlichkeit, necessity*): dentre todas as medidas adequadas, deve ser escolhida aquela que menos restrinja o princípio da igualdade; e 3. *proporcionalidade em sentido estrito* (*Verhältnismäßigkeit i.e.S, proportionality stricto sensu*): a medida deve trazer mais benefícios do que malefícios no que tange à promoção dos direitos fundamentais. Tal aplicação, portanto, necessariamente passa pelo reconhecimento de que os tributos envolvem restrições de direitos fundamentais que fundamentam a aplicação do controle proposto pela proporcionalidade exatamente para situações em que se verifica um conflito entre direitos.

Do mesmo modo, a aplicação do postulado da proibição de excesso. Como define Ávila (2021b, p. 191), trata-se da proibição de restrição excessiva de qualquer direito fundamental, o que significa dizer que essa vedação se encontra presente em qualquer contexto em que um direito fundamental esteja sendo restringido. O importante é perceber que a realização de uma regra ou princípio constitucional não pode conduzir

3 Helenilson Cunha Pontes (2000, p. 65) destaca que esses aspectos do princípio da proporcionalidade constituem o próprio substrato normativo desse princípio, não sendo regras distintas, que poderiam ser separadas, mas sim comandos que devem necessariamente ser analisados em conjunto. Por isso, prefere a palavra “aspectos” ao termo “partes”, pois a primeira denotaria melhor, no plano metodológico, essa unidade lógico-jurídica representada por esses aspectos.

à restrição de um direito fundamental que lhe retire um mínimo de eficácia (Ávila, 2021b, p. 191). Logo, o entendimento de que o tributo não restringiria direitos fundamentais também precisaria explicar como se justificaria então a aplicação desse postulado ao direito tributário.

Ainda nesse âmbito, poderíamos chamar a atenção para a aplicação de outros institutos que só encontram justificativa se reconhecermos a existência de restrição de direitos fundamentais no exercício do poder de tributar: a aplicação da teoria da retroatividade benigna, por exemplo, pressupõe que parte das normas tributárias é restritiva e, exatamente por essa razão, não pode gerar efeitos pretéritos. Como se explicaria então o fato de que a Constituição veda expressamente a aplicação de efeitos pretéritos para normas tributárias que aumentam ou instituem tributos, mas a legislação tributária explicitamente permite essa aplicação de efeitos retroativos para normas benéficas ao contribuinte? Afinal, por que existiram normas para estabelecer o direito à previsibilidade e a não surpresa se as regras tributárias válidas seriam restritivas de direitos fundamentais? A esses exemplos, muitos outros poderiam ser acrescentados para demonstrar que a própria existência de um longo capítulo de “Limitações ao poder de tributar” no texto constitucional decorre do reconhecimento pelo constituinte de que os direitos fundamentais de liberdade e de propriedade têm seu âmbito de aplicação restringido pelo exercício do poder de tributar estatal. A tentativa de minimizar ou negar essa circunstância termina por negar o próprio conteúdo prescrito pelas normas constitucionais, que não se limitou às garantias genéricas do artigo 5º na proteção dos direitos dos contribuintes, mas foi além, estabelecendo âmbitos distintos de proteção à legalidade, à igualdade e à segurança jurídica dos contribuintes. Essa decisão constitucional, portanto, passa pelo reconhecimento de que o caráter sensível do tributo sobre os direitos fundamentais demandaria um espectro protetivo distinto, mais enfático e mais amplo.

No que toca à segunda premissa, referente à posição doutrinária de que a defesa pela natureza restritiva de direitos fundamentais do tributo seria tão absurda quanto a defesa de que a tipificação penal sobre o crime de roubo equivaleria à defesa de um “direito fundamental de praticar crimes”, cabem também alguns esclarecimentos (Go-doi; Dande, 2022). Essa equivalência proposta por parte da doutrina não é verdadeira pela singela razão de que qualificar um ato ou uma situação como restritiva de direitos fundamentais não significa a mesma coisa que afirmar que haveria um direito fundamental à prática desse ato. Pelo contrário: apontar a natureza restritiva de direito



fundamental de uma determinada situação refere-se tão somente ao reconhecimento de que aquela situação diminui o exercício daquele determinado direito atingido, interfere nele e o limita. Não suficiente, também significa reconhecer que o conteúdo daquele direito tem uma existência prévia àquela limitação, não sendo determinado pela vontade legislativa no estabelecimento daquelas restrições e, exatamente por isso, devendo ser objeto de controle por parte do Poder Judiciário para examinar se as restrições impostas pelo Poder Legislativo, ainda que no exercício legítimo da sua competência, não restringem em demasia os direitos fundamentais afetados.

Essa posição nos parece fundamental diante da própria definição de direitos fundamentais. Ainda que exista divergência doutrinária relativamente ao tema, neste trabalho parte-se da concepção defendida por Alexy (1996, p. 406) no sentido de que os direitos fundamentais prescrevem posições tão relevantes que a decisão sobre implementá-los não pode ser tomada meramente pela maioria simples do Parlamento. Esses direitos são qualificados como fundamentais exatamente em decorrência da sua importância, e, como consequência disso, evoluiu-se para um sistema jurídico substancialmente determinado pela Constituição (Alexy, 1996, p. 494). Essa mesma linha é defendida por Ferrajoli (2001, p. 18), para quem a determinação de um direito como “fundamental” impõe a sua colocação em uma posição supraordenada sobre o conjunto dos demais poderes. Isto é, ele se torna “indecidível”, estando fora do âmbito discricionário da tomada de decisão por parte das instituições governamentais. De modo semelhante, destaca-se a posição de Sarlet (2006, p. 81), segundo a qual os direitos fundamentais seriam as posições jurídicas que, por seu conteúdo e importância (*fundamentabilidade material*), terminaram por ser integradas à Constituição e, nesse sentido, excluídas da esfera de disponibilidade dos poderes constituídos (*fundamentabilidade formal*). Por essa razão, a determinação de conteúdo desses direitos está fora do debate político realizado pelo legislador: seu conteúdo é predeterminado e atua, em verdade, como limite à atuação legislativa, não sendo definido por ela.

Tudo isso não significa dizer que a imposição de restrições a direitos fundamentais seja maléfica à sociedade. Muito pelo contrário. O Poder Legislativo, por meio dos representantes democraticamente eleitos, tem a prerrogativa de tomar decisões políticas representativas do interesse da sociedade para restringir direitos, como ocorre com a tributação, em prol da promoção de interesses sociais relevantes, como o próprio custeio de direitos sociais. Apenas se exige que isso seja feito em respeito às regras de competência e às regras relativas ao exercício desse poder de tributar prescritas pela

Constituição. O reconhecimento do tributo como um mecanismo em favor da sociedade, como um instrumento de solidariedade social, não afeta de nenhum modo o reconhecimento de seu viés restritivo sobre a decisão do cidadão relativa ao seu patrimônio e à sua liberdade.

Todas essas considerações ratificam a conclusão de que o tributo restringe direitos fundamentais. É dizer, os tributos afetam de maneira direta o âmbito dos direitos fundamentais de liberdade e de propriedade dos contribuintes, tornando-o menor: a obrigação tributária, como obrigação compulsória de transferência de recursos ao Estado, ainda que legítima e válida, diminui o espaço de tomada de decisão relativamente ao patrimônio e à liberdade do cidadão.

### 3. No direito penal: as tipificações penais restringem os direitos fundamentais?

A segunda pergunta a ser respondida por este artigo diz respeito a saber se os tipos penais e a previsão de aplicação de penas privativas de liberdade seriam também restrições de direitos fundamentais, ou, ao contrário, se não se poderia afirmar que haveria direito fundamental de liberdade de exercer condutas ilícitas e, nesse sentido, se o direito fundamental de liberdade teria o próprio conteúdo delimitado internamente pelas tipificações penais. Esse questionamento é relevante porque, caso a resposta seja no sentido de que a tipificação penal de condutas não seria uma restrição de direito fundamental, então como consequência será preciso admitir que o próprio conteúdo do direito de liberdade será determinado pelo legislador, o mesmo sujeito a quem compete a tipificação dessas condutas. É dizer, caso se entenda que a liberdade é condicionada internamente por essas tipificações penais, sem que se qualifique isso como uma restrição (mesmo legítima) aos direitos fundamentais de liberdade, então o controle sobre essa atividade legislativa não estaria sujeito à corte constitucional, tendo em vista a falta de reconhecimento de um conteúdo do direito prévio e anterior à atuação legislativa no âmbito penal.

Não se pode concordar com essa linha argumentativa. O legislador do âmbito penal tem liberdade e competência para, no exercício de representação democrática dos interesses da sociedade, qualificar determinadas condutas como indesejadas do ponto de vista social, protegendo determinados bens jurídicos tidos por essenciais por aquela sociedade e naquele momento. Essa liberdade e essa competência, no entanto, não são

absolutas, exatamente porque se encontram limitadas pelo conteúdo decorrente dos direitos fundamentais afetados pelo *ius puniendi*.

Essa conclusão é ratificada pelo próprio entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF) relativamente ao tema. Isso pode ser ilustrado pelo julgamento da Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) nº 444, por meio do qual a corte analisou a constitucionalidade do artigo 260, do Código de Processo Penal, cujo conteúdo assim prescreve: “Se o acusado não atender à intimação para o interrogatório, reconhecimento ou qualquer outro ato que, sem ele, não possa ser realizado, a autoridade poderá mandar conduzi-lo à sua presença”. Julgava-se exatamente se a condução coercitiva prevista por esse dispositivo legal não violaria o conteúdo de alguns direitos fundamentais, como o direito à não autoincriminação, o direito ao tempo necessário à preparação da defesa, o direito à liberdade de locomoção e o direito à presunção de inocência. A decisão tomada pelo Tribunal Pleno do STF reconheceu de modo expresso que “a condução coercitiva representa uma supressão absoluta, ainda que temporária, da liberdade de locomoção. Há uma clara interferência na liberdade de locomoção, ainda que por período breve”, além de apontar que “a restrição temporária da liberdade e a condução sob custódia por forças policiais em vias públicas não são tratamentos que normalmente possam ser aplicados a pessoas inocentes. O investigado é claramente tratado como culpado”, já que “O direito de ausência, por sua vez, afasta a possibilidade de condução coercitiva”.<sup>4</sup>

Em apertada síntese, o Tribunal decidiu pela declaração de

[...] incompatibilidade com a Constituição Federal da condução coercitiva de investigados ou de réus para interrogatório, tendo em vista que o imputado não é legalmente obrigado a participar do ato, e pronunciar a não recepção da expressão “para o interrogatório”, constante do art. 260 do CPP.

Assim, o Tribunal entendeu que a condução coercitiva poderia ser realizada tão somente em atos nos quais a presença do réu seria obrigatória (como na condução do réu para fins de identificação ou acareação), situação na qual a própria legislação prevê seu direito de não comparecimento.<sup>5</sup> Nas situações em que a presença do acusado é

4 STF, ADPF nº 444, relator: ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 22.5.2019.

5 STF, ADPF nº 444, relator: ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 22.5.2019.

obrigatória, concluiu-se pela constitucionalidade da condução coercitiva, nada obstante o reconhecimento de que se trata de medida restritiva dos direitos fundamentais do réu. Esse ponto é relevante porque ratifica o entendimento de que as medidas penais, sejam aquelas relativas à aplicação de penas, sejam aquelas referentes ao processo de persecução penal, são restritivas de direitos fundamentais, sendo fundamental o exercício do controle de constitucionalidade sobre elas, tal qual verificado no caso.

Essa não é uma discussão apenas do direito brasileiro. Na Colômbia, o trabalho de Pulido (2007), juiz da corte constitucional do país, examina pergunta similar: o autor se propõe a responder se a tipificação penal de uma conduta implica (ou não) restrição aos direitos fundamentais que demandem controle de constitucionalidade pela corte constitucional. A resposta também é positiva. Segundo o autor, a própria corte constitucional colombiana reconhece que

[...] toda lei penal é uma intervenção no direito ao livre desenvolvimento da personalidade, que toda pena é uma intervenção na liberdade pessoal ou no direito que resulte afetado - a propriedade, por exemplo, se se trata de uma multa, e que é função da Corte Constitucional levar a cabo um controle de constitucionalidade efetivo dessas intervenções (Pulido, 2007, p. 815).

Esse tipo de entendimento corrobora a interpretação da corte colombiana no sentido de que a faculdade do legislador para a restrição de direitos, ao exercer suas competências penais, não seria ilimitada, haja vista a compreensão de que ele não tem uma discricionariedade absoluta para definir os tipos delitivos e os procedimentos penais, diante da exigência de que isso seja feito respeitando os direitos fundamentais das pessoas (Colômbia, C-609, p. 1996).

Pulido (2007, p. 813), por sua vez, segue a mesma linha ao mencionar seu entendimento de que as liberdades fundamentais podem ser objeto de restrição pela legislação penal, tendo em vista o interesse público na própria viabilização da convivência social; no entanto, essas restrições devem ser justificadas e proporcionais. Em outras palavras, como a tipificação penal de uma conduta qualifica-se como uma intervenção na liberdade geral de ação, deve haver não apenas justificativa razoável para a sua implementação como proporção com a “proteção dos direitos e bens que justifiquem sua eventual imposição”. O autor ainda é enfático em criticar o posicionamento no sentido de que o âmbito do direito fundamental de liberdade seria conformado, de algum modo, pela própria lei penal, em vez de servir de limite a ela. De acordo com o autor, “a lei penal

não representa a definição do conteúdo da liberdade individual garantida pelos direitos fundamentais, senão um conjunto de intervenções no exercício dessa liberdade” (Pulido, 2007, p. 812-813).

Logo, a resposta aqui também é afirmativa: as tipificações penais restringem o direito fundamental de liberdade. Assim como os tributos, a previsão e a aplicação de penas, ainda que por decisão democrática do Poder Legislativo no sentido de que aquelas condutas são indesejadas socialmente, são restrições ao direito fundamental de liberdade – ainda que isso seja realizado de acordo com a Constituição e a lei e, por conseguinte, de maneira legítima e válida.

#### 4. No direito administrativo: as relações especiais de sujeição restringem os direitos fundamentais?

A terceira pergunta a ser respondida por este artigo diz respeito a saber se as relações especiais de sujeição devem ser qualificadas como restrições de direitos fundamentais, ou, ao contrário, como limites imanentes desses direitos. As relações especiais de sujeição ou poder são limites impostos em determinadas relações institucionais específicas, como as limitações ao exercício do direito de greve e à liberdade de expressão aplicáveis aos funcionários públicos (Canotilho, 2003, p. 466). Assim, restringem-se direitos fundamentais em virtude de uma relação jurídica específica, que termina por diminuir o âmbito de liberdade do sujeito atingido por elas (Adamy, 2018). Nesse sentido, Canotilho (2003, p. 466-467) destaca que esse tipo de relação especial de poder não legitima o afastamento dos direitos fundamentais, mas termina por admitir limites acrescidos nas restrições ao seu exercício do que aqueles geralmente aceitos. Ao tratar do tema da perspectiva do direito alemão, Hesse (1999, p. 147) pontua que deve-se examinar a relação necessária entre a restrição do exercício do direito fundamental e a finalidade perseguida com essa restrição para concluir, na linha do Tribunal Constitucional Federal, que esse tipo de situação não equivaleria a uma suspensão dos direitos fundamentais, mas meramente a uma restrição justificada pela natureza daquela relação especial.

O tema foi enfrentado na doutrina brasileira por Adamy (2018) que também destaca a importância da referibilidade no controle dessas restrições. Segundo o autor, é preciso uma relação direta entre a restrição posta e a finalidade institucional almejada ou suportada pela Constituição, e esse fim deve justificar a restrição imposta e ser

proporcional a ela. É essa também a linha defendida pela jurisprudência do STF, que pode ser demonstrada não apenas por exemplos antigos, como decisões da decisão de 1950 sobre a validade de restrições impostas aos militares, como também, mais recentemente, sobre a constitucionalidade da interferência no sigilo de correspondência de detentos. Nessa última decisão, entendeu o Tribunal que seria válida a restrição aos direitos fundamentais de privacidade e intimidade “por razões de segurança pública, de disciplina penitenciária ou de preservação da ordem jurídica” (Adamy, 2018, p. 370). Veja-se que ainda que a corte tenha concluído pela validade dessas decisões, e destacando-se que a correção ou incorreção dessas decisões de mérito não é objeto do presente trabalho, o fundamental é verificar que a corte reconhece a natureza restritiva de direitos fundamentais dessas medidas, haja vista a diminuição ainda que temporária e circunstancial do seu âmbito de vigência (Adamy, 2018, p. 371).

Ainda do ponto de vista da Constituição brasileira, seria possível apontar outros numerosos exemplos de restrições a direitos fundamentais, como a obrigatoriedade do voto nas eleições a partir dos 18 anos, como medida restritiva do exercício de liberdade política do eleitor, obrigatoriedade do serviço militar para homens a partir dos 18 anos, que restringe o direito fundamental de liberdade na forma de participação política, e ainda a obrigatoriedade de tomar vacinas contra determinadas doenças, medida limitadora do exercício da liberdade relativamente à tomada de decisões pessoais sobre seu corpo e sua saúde. Esses exemplos, aos quais outros tantos poderiam ser somados, são representativos de obrigatoriedades legítimas, porque decorrentes de decisões políticas da sociedade definidas no plano legislativo por meio de nossos representantes legais, mas nem por isso deixam de consubstanciar *restrições* aos direitos fundamentais. A validade, a proporcionalidade e a não excessividade dessas medidas nada dizem relativamente à condição restritiva de direitos. A Constituição ratifica esse entendimento, considerando que mesmo limitações de direito por previstas explicitamente no texto constitucional são intituladas como *restrições de direitos fundamentais*. A título exemplificativo, podemos destacar as previsões de que o “decreto que instituir o estado de defesa indicará as *restrições aos direitos de reunião, sigilo de correspondência e sigilo de comunicações [grifos nossos]*” (artigo 136, § 1º, inciso I) e de que na “vigência do estado de sítio poderão ser tomadas medidas de restrições relativas à inviolabilidade da correspondência, ao sigilo das comunicações, à prestação de informações e à liberdade de imprensa, radiodifusão e televisão, na forma da lei” (artigo 139, inciso III).

Também é essa a linha adotada pelo STF. Basta a análise de mais um caso paradigmático para ratificar isso: na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIn) nº 6.586, a corte examinou o intrincado caso acerca da obrigatoriedade da vacinação. Entendeu o Tribunal que seria válida a obrigatoriedade legal de vacinação; ponderando, porém, que isso não significa vacinação compulsória ou forçada, mas sim a possibilidade de previsão de sanções legais pelo descumprimento da aplicação da vacina.<sup>6</sup> Nesse sentido, a conclusão da corte:

(A) a vacinação compulsória não significa vacinação forçada, por exigir sempre o consentimento do usuário, podendo, contudo, ser implementada por meio de medidas indiretas, as quais compreendem, dentre outras, a restrição ao exercício de certas atividades ou à frequência de determinados lugares, desde que previstas em lei, ou dela decorrentes, e (i) tenham como base evidências científicas e análises estratégicas pertinentes, (ii) venham acompanhadas de ampla informação sobre a eficácia, segurança e contraindicações dos imunizantes, (iii) respeitem a dignidade humana e os direitos fundamentais das pessoas; (iv) atendam aos critérios de razoabilidade e proporcionalidade, e (v) sejam as vacinas distribuídas universal e gratuitamente; e (B) tais medidas, com as limitações expostas, podem ser implementadas tanto pela União como pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, respeitadas as respectivas esferas de competência.

Logo, a resposta aqui, uma vez mais, também é afirmativa: as relações especiais de sujeição, no âmbito do direito administrativo, também restringem o direito fundamental de liberdade. O fato de essas limitações estarem previstas constitucionalmente é incapaz de alterar a sua natureza como restrição, ou seja, como limitação do conteúdo do direito à liberdade.

## 5. Conclusões

As considerações feitas até aqui permitiram alcançar as seguintes conclusões relativamente às questões propostas por este artigo. Em primeiro lugar, os tributos interferem diretamente no âmbito do exercício dos direitos fundamentais de liberdade e de propriedade, restringindo o espaço de tomada de decisão relativamente ao que fazer com seu patrimônio e, ao fazê-lo, restringem (ainda que isso possa ser feito de maneira

<sup>6</sup> STF, ADIn nº 6.586, relator: ministro Ricardo Lewandowski, Tribunal Pleno, julgado em 17.12.2020.

legítima e válida) esses direitos. É dizer, o conteúdo dos direitos fundamentais de liberdade e de propriedade não é conformado pelas leis de incidência tributária prescritas pelo Poder Legislativo, uma vez que esses direitos têm um conteúdo próprio, prévio e independente do estabelecimento dessas obrigações de natureza legal. Essa constatação é corroborada pelo reconhecimento de que as cortes constitucionais, como o STF, efetivamente realizam um controle *material* sobre essas normas para responder se o legislador, ao formatá-las, não violou o conteúdo de direitos fundamentais, aplicando-se, inclusive, instrumentos de controle típicos das esferas do direito em que se verificam restrições de direitos fundamentais como proporcionalidade e proibição de excesso.

Em segundo lugar, as tipificações penais também restringem o direito fundamental de liberdade. Assim como os tributos, a previsão e a aplicação de penas, por decisão democrática do Poder Legislativo no sentido de que aquelas condutas são indesejadas socialmente, são restrições ao direito fundamental de liberdade – mesmo que isso seja realizado de acordo com a Constituição e a lei e, portanto, de maneira legítima e válida. E, em terceiro lugar, as relações especiais de sujeição, no âmbito do direito administrativo, restringem da mesma forma o direito fundamental de liberdade. O fato de essas limitações estarem previstas constitucionalmente é incapaz de alterar a sua natureza como restrição, ou seja, como limitação do conteúdo do direito à liberdade.

Essas considerações, longe de serem desimportantes do ponto de vista prático, implicam uma consequência bastante relevante para o controle dessas hipóteses: reconhecer que os tributos no direito tributário, as tipificações penais no direito penal e as hipóteses de sujeição especial no direito administrativo são restrições (ainda que em princípio legítimas) dos direitos fundamentais dos cidadãos implica o dever de controle do Poder Judiciário sobre a materialidade dessas limitações, servindo como forma de proteção, em última instância, dos excessos que porventura venham a ser praticados no exercício desses poderes pelo Estado.

## REFERÊNCIAS

ADAMY, P. Direitos fundamentais e as relações especiais de sujeição. *Revista Brasileira de Políticas Públicas*, Brasília, v. 8, n. 1, p. 361-376, abr. 2018.

ALEXY, R. *Theorie der Grundrechte*. 3. Aufl. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1996.

ARNAULD, A. von. *Rechtssicherheit*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2006.





- ARNIM, H. H. von. Besteuerung und Eigentum. In: HULST, H. von der (Ed.). *Die Verfassungsgerichtsbarkeit im Gefüge der Staatsfunktionen*. Besteuerung und Eigentum. Berlin: De Gruyter, 1980. p. 286-360.
- ATIENZA, M.; RUIZ MANERO, J. *Ilícitos atípicos*. 2. ed. Madrid: Trotta, 2006.
- ÁVILA, H. *Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. Malheiros: São Paulo, 2018.
- ÁVILA, H. *Teoria da segurança jurídica*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, Jus Podivm, 2021a.
- ÁVILA, H. *Teoria dos princípios*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, Jus Podivm, 2021b.
- BARAK, A. *Proportionality: constitutional rights and their limitation*. Translation: Doron Kalir. New York: Cambridge University Press, 2012.
- BERLIN, I. Two concepts of liberty. In: BERLIN, I. *Four essays on liberty*. Oxford: University Press, 1969. p. 118-172.
- CANOTILHO, J. J. G. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.
- CARRAZZA, R. A. *Curso de direito constitucional tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- COLÔMBIA, Corte Constitucional, Sentença C-581 de 2001, Ministro Jaime Araújo Rentería.
- COLÔMBIA, Corte Constitucional, Sentença C-609 de 1996, Ministro Alejandro Martinez Caballero y Fabio Morón Díaz.
- ESCUADERO, R. La imposición del déficit cero ante el paradigma del Estado constitucional. *Análisi e Diritto*, v. VI, p. 225-247, 2016.
- FERRAJOLI, L. Sobre la definición de “democracia”. Una discusión con Michelangelo Bovero. In: FERRAJOLI, L.; BOVERO, M. *Teoría de la democracia*. Dos perspectivas comparadas. México: Instituto Electoral Federal de México, 2001. p. 11-31.
- GODOI, M. S. de; DANDE, J. V. A. Será mesmo o tributo uma restrição a direitos fundamentais? *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 50, ano 40, p. 305-324, 2022.
- HESSE, K. *Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland*. 20. Aufl. Heidelberg: C. F. Müller, 1999.
- KIRCHHOF, P. Besteuerung und Eigentum. In: HULST, Harry von der (Ed.). *Die Verfassungsgerichtsbarkeit im Gefüge der Staatsfunktionen*. Besteuerung und Eigentum. Berlin: De Gruyter, 1980.
- KIRCHHOF, P. Posfácio para a edição brasileira do livro *Besteuerung im Verfassungsstaat*. In: KIRCHHOF, P. *Tributação no Estado constitucional*. Tradução: Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016.
- LEÃO, M. *O direito fundamental de economizar tributos*. São Paulo: Malheiros, 2018.
- MAURER, H. *Staatsrecht*. München: Beck, 1999.
- MUSIL, A. Steuerrecht und Verfassungsrecht. In: BAER, S. et al. (Ed.). *Jahrbuch des Öffentlichen Rechts der Gegenwart*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2016. p. 443-455.
- NABAIS, J. C. *Por um Estado fiscal suportável: estudos de direito fiscal*. Coimbra: Almedina, 2005.

· MARTHA TORIBIO LEÃO

OLIVEIRA, R. M. de. Formalismo e substantivismo tributário. Dever moral e obrigação jurídica. E a segurança jurídica? In: PRETO, R. E. A. (coord.). *Tributação brasileira em evolução: estudos em homenagem ao professor Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Iasp, 2015. p. 489-518.

PALAO TABOADA, C. La protección constitucional de la propiedad privada como límite al poder tributario. In: PALAO TABOADA, C. *Capacidad contributiva, no confiscatoriedad y otros estudios de derecho constitucional tributario*. Cizur Menor: Aranzadi, 2018.

PAPIER, H.-J. Die Beeinträchtigungen der Eigentums- und Berufsfreiheit durch Steuern vom Einkommen und Vermögen. *Der Staat*, v. 11, n. 4, p. 483-514, 1972.

PAPIER, H.-J. Besteuerung und Eigentum. *DVBl*, p. 787-797, 1980.

PONTES, H. C. *O princípio da proporcionalidade e o direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2000.

PULIDO, C. B. O princípio da proporcionalidade da legislação penal. In: SOUZA NETO, C. P. de; SARMENTO, D. *A constitucionalização do direito*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007. p. 805-830.

RODI, M. *Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem: dargestellt am Beispiel der Gewerbesteuer*. München: Beck, 1994.

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

SCHÖN, W. Legalität, gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit als Grundlagen des Steuerrechts. In: HÜTTEMANN, R. (org.). *Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht*. Köln: Otto Schmidt, 2010. p. 29-63.

SCHÖN, W. Grundrechtsschutz gegen den demokratischen Steuerstaat. In: BAER, S. et al. (Ed.). *Jahrbuch des Öffentlichen Rechts der Gegenwart*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2016. p. 515-537.

TIPKE, K.; LANG, J. *Steuerrecht*. 20. Aufl. Köln: Otto Schmidt, 2010.

TRIBE, L.; DORF, M. *On reading the Constitution*. Cambridge: Harvard University Press, 1991.