

Dimensão Objetiva da Liberdade Fiscal

Diego Galbinski

1. Considerações Iniciais

O objetivo do presente artigo é dar uma pequena contribuição para a pesquisa da dimensão objetiva da liberdade fiscal e dos seus principais desdobramentos, sobretudo do dever do legislador, administrador e juiz de interpretar as normas de antielisão tributária conforme a norma de direito fundamental que permite a prática de relações econômicas neutras na maior medida possível e de proteger os valores da autonomia e autodeterminação no espaço vazio de tributação, com a consequente proposta de releitura das limitações constitucionais do poder de tributar, principalmente dos princípios da legalidade e da tipicidade. A partir da premissa de que a prática de relações econômicas neutras do ponto de vista do Direito Tributário é suposto de fato de direito fundamental que deriva do conceito jurídico material aberto dos direitos, das liberdades e das garantias fundamentais no ordenamento jurídico brasileiro, a liberdade fiscal atribui para o seu titular um ou mais interesses juridicamente tutelados por meio de sua dimensão subjetiva e irradia por todo o direito como valor objetivo do ordenamento jurídico por meio de sua dimensão objetiva.

Na medida em que a ordem constitucional dos estados sociais não é axiologicamente neutra em comparação à ordem constitucional dos estados liberais, os direitos, as liberdades e as garantias fundamentais conduzem a uma ordem objetiva de valores que deve ser tomada em consideração em todas as esferas do direito (pública ou privada). A irradiação por todo o direito como valor objetivo do ordenamento jurídico desdobra-se em vários deveres que vinculam o legislador, o administrador e o juiz, como o dever de interpretação do direito ordinário conforme as normas de direitos fundamentais e o dever de proteção dos valores de cada direito, liberdade e garantia fundamental.

2. A Dimensão Objetiva dos Direitos Fundamentais e os seus Principais Desdobramentos Possíveis

2.1. O primeiro principal desdobramento possível da dimensão objetiva dos direitos fundamentais: o dever de interpretação do direito ordinário conforme as normas de direitos fundamentais

A teoria da multidimensionalidade dos direitos fundamentais, no sentido de que os direitos, as liberdades e as



Diego Galbinski

é Guest Researcher do Max-Planck-Institut für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen (Munique, Alemanha), Doutorando em Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul - PUC/RS, Mestre em Direito na Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul - PUC/RS, Advogado e Parecerista em Porto Alegre.

garantias fundamentais têm uma dimensão subjetiva que atribui para o seu titular um ou mais interesses juridicamente tutelados por meio de direitos públicos subjetivos e uma dimensão objetiva que irradia por todo o direito como valor objetivo do ordenamento por meio de princípios jurídicos é uma construção dogmática que tem o ponto de partida em um grupo de casos do tribunal constitucional alemão sobre a eficácia horizontal dos direitos fundamentais¹. Este grupo de casos foi o produto do exercício da jurisdição constitucional sobre o problema relativo à eficácia dos direitos, das liberdades e das garantias fundamentais em relações entre particulares, que à época trazia desafios para a dogmática dos direitos fundamentais na medida que, na relação entre o particular e o estado, havia *a priori* um titular de direito fundamental e um não titular de direito fundamental, ao passo que, na relação entre particulares, havia *a priori* um titular de direito fundamental e outro titular de direito fundamental².

Na primeira decisão sobre a matéria, o tribunal deu solução para uma lide de direito privado entre um presidente de um clube de imprensa e um famoso diretor de cinema alemão que à época havia produzido um novo filme. Em virtude do comprometimento do cineasta com o regime nacional socialista e todas as suas atrocidades, o presidente do clube de imprensa convocou os distribuidores de filmes cinematográficos e o público em geral para a prática de um boicote. Na medida em que o ato poderia causar uma lesão demasiadamente grave para o sucesso comercial da obra, o diretor e a sua respectiva distribuidora conseguiram uma ordem judicial favorável, com fundamento em norma de direito privado que previa o dever de indenizar para quem causasse a outrem um dano por ação imoral. Por meio de recurso constitucional, o caso chegou para o tribunal, que tinha de decidir se os direitos fundamentais, nomeadamente a liberdade de expressão do pensamento, eram aptos também a produzir efeitos na interpretação e na aplicação do direito privado³.

¹ A literatura sobre a dupla dimensão dos direitos, liberdades e garantias fundamentais no direito comparado, em geral, e no direito alemão, em especial, é, no mínimo, numerosa. Entre monografias, capítulos de livros e artigos científicos, é impossível esgotar a bibliografia que trata direta ou indiretamente do tema. No direito comparado, recomenda-se ver, por exemplo: MÖLLER, Kai. *The global model of constitutional rights*. Oxford: Oxford, 2012. MÖLLER, Kai. "Two conceptions of positive liberty: towards an autonomy-based theory of constitutional rights". *Oxford journal of legal studies* v. 29, n. 4, 2009, pp. 757-786. KOMMERS, Donald P. "Germany: balancing rights and duties". GOLDSWORTHY, Jeffrey (ed.). *Interpreting constitutions*. Nova York: Oxford, 2007. No direito alemão, recomenda-se ver, por outro lado: ALEXU, Robert. *Theorie der grundrechte*. Berlim: Suhrkamp, 1986. CANNARIS, Claus-Wilhelm. *Direitos fundamentais e Direito Privado*. Tradução de Ingo Wolfgang Sarlet e Paulo Mota Pinto. Coimbra: Almedina, 2003. HOFFMANN-RIEM, Wolfgang. "Grundrechtsanwendung unter rationalitätsanspruch". *Der Staat* v. 43, 2004, pp. 203-233. No direito brasileiro, recomenda-se ver, por fim: DIAS, Eduardo Rocha. "Direitos dos consumidores e deveres de proteção". *Direitos fundamentais & justiça* n. 15, ano 5, abril/junho de 2011, pp. 79-105. SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. 11ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. SARLET, Ingo Wolfgang. "A influência dos direitos fundamentais no Direito Privado: o caso brasileiro". MONTEIRO, Antônio Pinto; NEUNER, Jörg; e SARLET, Ingo Wolfgang (org.). *Direitos fundamentais e Direito Privado*. Almedina: Coimbra, 2007.

² "A relação Estado/cidadão é uma relação entre um titular de direito fundamental e um não titular de direito fundamental. Ao contrário, a relação cidadão/cidadão é uma relação entre titulares de direitos fundamentais." (ALEXY, Robert. *Theorie der grundrechte*. Berlim: Suhrkamp, 1986, pp. 480-481). Tradução livre do original: "Die Staat/Bürger-Relation ist eine Relation zwischen einem Grundrechtsträger und einem Nicht-Grundrechtsträger. Die Bürger/Bürger-Relation ist demgegenüber eine Relation zwischen Grundrechtsträgern."

³ Trata-se de uma das mais importantes decisões da história do tribunal constitucional alemão: a decisão Lüth (*Lüth-Urteil*) (BVerGE 7, 198).

Além de reconhecer o tradicional propósito dos direitos, das liberdades e das garantias fundamentais de proteger a esfera da liberdade individual contra a violação do poder público⁴, o tribunal constitucional alemão avançou em direção à declaração de que os direitos, as liberdades e as garantias fundamentais estruturam uma ordem objetiva de valores que encontra o seu suporte maior no princípio do livre desenvolvimento da personalidade⁵. Esta ordem objetiva de valores irradia por todo o ordenamento jurídico, a conformar toda e qualquer decisão legislativa, administrativa ou judicial, inclusive em matéria de direito privado⁶. De acordo com esta decisão, nenhuma regra de direito privado pode estar em contradição com normas de direitos fundamentais, ao passo que toda e qualquer regra de direito privado deve ser interpretada e aplicada conforme as normas de direitos fundamentais⁷. A partir desta premissa, o tribunal constitucional alemão decretou a revogação da decisão recorrida, sob o argumento de que o tribunal estadual não havia cumprido o dever de tomar em consideração a liberdade de expressão do pensamento do particular que havia convocado o boicote, na interpretação e na aplicação do direito privado.

Para a reconstrução da razão de decidir do grupo de casos que dá suporte à afirmação da dimensão objetiva dos direitos fundamentais e do seu primeiro prin-

⁴ "Sem dúvida, os direitos fundamentais servem, em primeira linha, para assegurar a esfera da liberdade privada de cada um contra intervenções do poder público; eles são direitos de defesa do cidadão contra o Estado. Isto é possível de deduzir da evolução histórica da ideia do direito fundamental, assim como dos acontecimentos históricos que levaram os direitos fundamentais às constituições dos vários Estados. Os direitos fundamentais da Lei Fundamental também têm este significado, pois ela pretendeu acentuar, com a colocação do capítulo dos direitos fundamentais à frente, a prevalência do homem e sua dignidade em face do poder estatal. A isso corresponde o fato de o legislador haver garantido o remédio jurídico especial para a proteção destes direitos, a reclamação constitucional, somente contra atos do poder público." Tradução livre do original: "Ohne Zweifel sind die Grundrechte in erster Linie dazu bestimmt, die Freiheitssphäre des einzelnen vor Eingriffen der öffentlichen Gewalt zu sichern; sie sind Abwehrrechte des Bürgers gegen den Staat. Das ergibt sich aus der geistesgeschichtlichen Entwicklung der Grundrechtsidee wie aus den geschichtlichen Vorgängen, die zur Aufnahme von Grundrechten in die Verfassungen der einzelnen Staaten geführt haben. Diesen Sinn haben auch die Grundrechte des Grundgesetzes, das mit der Voranstellung des Grundrechtsabschnitts den Vorrang des Menschen und seiner Würde gegenüber der Macht des Staates betonen wollte. Dem entspricht es, daß der Gesetzgeber den besonderen Rechtsbehelf zur Wahrung dieser Rechte, die Verfassungsbeschwerde, nur gegen Akte der öffentlichen Gewalt gewährt hat." Disponível em www.servat.unibe.ch/dfr/bv007198.html. Acesso em 22.6.2013.

⁵ "Todavia, da mesma forma é correto que a Lei Fundamental, que não pretende ser um ordenamento neutro do ponto de vista axiológico (BVerfGE 2, 1 (12); 5, 85 (134 et seq., 197 et seq.); 6, 32 (40 s.)), previu também, em seu capítulo dos direitos fundamentais, um ordenamento axiológico objetivo, e que, justamente em função deste, ocorre um aumento da força jurídica dos direitos fundamentais (Klein-v. Mangoldt, Das Bonner Grundgesetz, Vorbem. B III 4 vor Art. 1 S. 93)." Tradução livre do original: "Ebenso richtig ist aber, dass das Grundgesetz, das keine wertneutrale Ordnung sein will (BVerfGE 2, 1 (12); 5, 85 (134 ff., 197 ff.); 6, 32 (40 f.)), in seinem Grundrechtsabschnitt auch eine objektive Wertordnung aufgerichtet hat und dass gerade hierin eine prinzipielle Verstärkung der Geltungskraft der Grundrechte zum Ausdruck kommt (Klein-v. Mangoldt, Das Bonner Grundgesetz, Vorbem. B III 4 vor Art. 1 S. 93)." Disponível em www.servat.unibe.ch/dfr/bv007198.html. Acesso em 22.6.2013.

⁶ "Este sistema de valores, que encontra o ponto central na personalidade humana e sua dignidade, que se desenvolve livremente dentro da comunidade social, precisa valer como decisão constitucional fundamental para todas as áreas do direito; legislativo, administração pública e judiciário recebem dele diretrizes e impulsos. Assim, ele obviamente influencia o direito civil." Tradução livre do original: "Dieses Wertsystem, das seinen Mittelpunkt in der innerhalb der sozialen Gemeinschaft sich frei entfaltenden menschlichen Persönlichkeit und ihrer Würde findet, muss als verfassungsrechtliche Grundentscheidung für alle Bereiche des Rechts gelten; Gesetzgebung, Verwaltung und Rechtsprechung empfangen von ihm Richtlinien und Impulse. So beeinflusst es selbstverständlich auch das bürgerliche Recht." Disponível em www.servat.unibe.ch/dfr/bv007198.html. Acesso em 22.6.2013.

⁷ "(...) nenhuma norma de direito civil pode estar em contradição, cada norma precisa ser interpretada conforme o seu espírito." Tradução livre do original: "keine bürgerlich-rechtliche Vorschrift darf in Widerspruch zu ihm stehen, jede muss in seinem Geiste ausgelegt werden." Disponível em www.servat.unibe.ch/dfr/bv007198.html. Acesso em 22.6.2013.

principal desdobramento possível, o dever do legislador, do administrador e do juiz de interpretar o direito ordinário conforme as normas de direitos fundamentais é reconduzido para a sua dupla fundamentalidade⁸. As normas de direito fundamental, ao lado de uma fundamentalidade formal, têm uma fundamentalidade material, no sentido de que, ao mesmo tempo em que ocupam o pico da estrutura escalonada do ordenamento jurídico, cristalizam decisões constitucionais fundamentais, a respeito da estrutura normativa do estado e da sociedade⁹. Em virtude desta multifundamentalidade, as normas de direitos fundamentais conformam as decisões legislativas, administrativas e judiciais, sobretudo por meio do dever de atribuição de conteúdos de sentido possíveis, necessários ou impossíveis para toda e qualquer norma do direito ordinário¹⁰.

2.2. O segundo principal desdobramento possível da dimensão objetiva dos direitos fundamentais: o dever de proteção de cada valor dos direitos, liberdades e garantias fundamentais

Do dever de interpretação do direito ordinário conforme as normas de direitos fundamentais, o tribunal constitucional alemão desdobrou a dimensão objetiva dos direitos fundamentais para o dever do legislador, do administrador e do juiz de

* "O significado das normas de direito fundamental para o sistema jurídico resulta-se de duas coisas: de sua fundamentalidade formal e material." (ALEXY, 1986, p. 473) Tradução livre do original: "Die Bedeutung der Grundrechtsnormen für das Rechtssystem ergibt sich aus zweierlei: aus ihrer formalen und ihrer inhaltlichen Fundamentaltät."

* "Como já frisado alhures, intrínseca à noção de direitos fundamentais está, justamente, a característica da fundamentalidade, que, de acordo com a lição do jusfilósofo alemão R. Alexy, recepcionada na doutrina lusitana por Gomes Canotilho, aponta para a especial dignidade e proteção dos direitos num sentido formal e num sentido material." A fundamentalidade formal encontra-se ligada ao direito constitucional positivo e resulta dos seguintes aspectos, devidamente adaptados ao nosso direito constitucional pátrio: a) como parte integrante da Constituição escrita, os direitos fundamentais situam-se no ápice de todo o ordenamento jurídico, de tal sorte que - neste sentido - se cuida de direitos de natureza supralegal; b) na qualidade de normas constitucionais, encontram-se submetidas aos limites formais (procedimento agravado) e materiais (cláusulas pétreas) da forma constitucional (art. 60 da CF), cuidando-se, portanto (pelo menos num certo sentido) e como leciona João dos Passos Martins Neto, de direitos pétreos; muito embora se possa controverter a respeito dos limites da proteção outorgada pelo Constituinte, o que será objeto de análise na parte final desta obra; c) por derradeiro, cuida-se de normas diretamente aplicáveis e que vinculam de forma imediata as entidades públicas e privadas (art. 5º, § 1º, da CF). A fundamentalidade material, por sua vez, decorre da circunstância de serem decisões fundamentais sobre a estrutura básica do Estado e da sociedade." (SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. 11ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 86)

iii "A irradiação das normas de direito fundamental em todos os âmbitos do direito (...) têm efeitos de grande alcance para o caráter do sistema jurídico, (...) O primeiro está na limitação dos conteúdos possíveis do direito ordinário. É certo que a Constituição (...) não determina de forma alguma todo o conteúdo do direito ordinário, porém exclui alguns conteúdos como jusfundamentalmente impossíveis e exige outros como jusfundamentalmente necessários. Isto vale para todos os procedimentos de criação do direito existentes no sistema jurídico, isto é, também para a competência (...) do particular para criar deveres jurídicos através de contratos. Por isto, o sistema jurídico, devido à vigência das normas de direitos fundamentais, tem o caráter de um sistema jurídico determinado materialmente pela Constituição." (ALEXY, 1986, pp. 493-494) Tradução livre do original: "Die Ausstrahlung der Grundrechtsnormen auf alle Bereiche des Rechts (...) hat weitreichende Auswirkungen auf den Charakter des Rechtssystems. (...) Die erste besteht in der Begrenzung der möglichen Inhalte einfachen Rechts. Zwar legt die Verfassung (...) keinesfalls den gesamten Inhalt des einfachen Rechts fest, sie schliesst aber einige Inhalte als grundrechtlich unmöglich aus und fordert einige Inhalte als grundrechtlich notwendig. Dies gilt für alle Rechtssystem vorhandenen Rechtserzeugungsprodukt, also auch für die (...) Kompetenz des Privaten, durch Verträge rechtliche Pflichten zu begründen. Das Rechtssystem hat damit aufgrund der Geltung der Grundrechtsnormen den Charakter eines durch Verfassung inhaltlich determinierten Rechtssystems." (Destaques do original)

proteger os valores de cada direito, liberdade e garantia fundamental. Do seu ponto de vista, cada um dos direitos fundamentais anexa um valor que deve ser concretizado na maior medida possível por meio do cumprimento do dever de proteção nas decisões legislativas, administrativas e judiciais¹¹.

Na primeira decisão sobre a matéria, o dever de proteção dos valores de cada direito, liberdade e garantia fundamental foi reconhecido para a tutela dos valores dos direitos à vida e da dignidade da pessoa humana. Trata-se do primeiro caso sobre aborto, em que o tribunal declarou o dever do legislador de proteger o feto contra a execução da vontade da mãe de praticar o ato. Nos fundamentos da decisão, o dever de proteção foi derivado a partir da ordem objetiva de valores estruturada por intermédio dos direitos, das liberdades e das garantias fundamentais¹². Atualmente, a fonte da ordem objetiva de valores é reconduzida da teoria do personalismo cristão para várias outras construções, que percorrem desde os valores constitucionais, a história e as tradições do povo alemão até os valores éticos e universais, que transcendem sociedade, tradição e constituição escrita¹³.

¹¹ “Todo direito fundamental, da liberdade de expressão e imprensa até o direito de escolha de profissão ou ocupação, tem um valor correspondente. O valor é anexado ou se desenvolve a partir de um direito específico. Em suma, um direito fundamental é um direito negativo contra o estado, mas este direito também incorpora um ‘valor’ e, como valor, impõe uma obrigação ao estado de assegurar que passe se tornar uma parte integral da ordem jurídica geral.” (KOMMERS, Donald P. “Germany: balancing rights and duties”. GOLDSWORTHY, Jeffrey (ed.). *Interpreting constitutions*. Nova York: Oxford, 2007, pp. 180-181) Tradução livre do original: “Every constitutional right, from freedom of speech and press all the way over to the right to choose one’s profession or occupation, has a corresponding value. The value is attached to, or evolves out of, a specified right. In short, a basic right is a negative right against the state, but this right also incorporates a ‘value’ and, as a value, it imposes an obligation on the state to ensure that it becomes an integral part of the general legal order.”

¹² “Na jurisprudência constitucional alemã, a ideia de deveres de proteção (*Schutzpflichten*) foi reconhecida pela primeira vez na primeira decisão sobre aborto de 1975, onde o Tribunal Constitucional Federal sustentou que o *state* está sujeito ao dever de proteger o feto contra a implementação da vontade da mulher de ter um aborto. Para fundamentar a existência do dever de proteção, o Tribunal referiu-se à ideia de um ‘sistema objetivo de valores’ estabelecido pela Lei Fundamental, que foi primeiro estabelecida na decisão Luth, discutida abaixo, e com fundamento no princípio da dignidade consagrada no Artigo 1 da Lei Fundamental.” (MÖLLER, Kai. *The global model of constitutional rights*. Oxford: Oxford, 2012, pp. 7-8) Tradução livre do original: “In German constitutional jurisprudence, the idea of protective duties (*Schutzpflichten*) was acknowledged for the first time in the first abortion decision of 1975, where the Federal Constitutional Court held that the state is under a duty to protect the fetus against the implementation of the woman’s wish to have an abortion. To establish the existence of the protective duty, the Court referred to the idea of an ‘objective system of values’ set up by the Basic Law, which it had first established in the Luth decision, discussed below, and to the principle of human dignity enshrined in Article 1 of the Basic Law.”

¹³ “Como adiantado por Dürig, o conceito de uma ordem objetiva de valores é arraigado na teoria do personalismo cristão. Pouco depois, no famoso caso Luth (1958), o Tribunal Constitucional Federal importou o conceito à sua jurisprudência. Desde então, a ordem axiológica da Lei Fundamental tornou-se uma referência da interpretação constitucional alemã, exceto que ela não está mais ligada à ontologia religiosa de Dürig. (...) Nos anos recentes, contudo, a fonte exata dos valores objetivos da Lei Fundamental tem sido de vez em quando matéria controversa do Tribunal. Aqueles que se descreveriam como positivistas jurídicos - a perspectiva dominante entre juízes e professores de direito constitucional atualmente - encontram estes valores ancorados na própria Lei Fundamental ou, talvez mais precisamente, na intenção dos pais da Constituição. Outros encontram eles incorporados na história ou tradições do povo alemão; isto é, em costumes, hábitos, práticas ou virtudes que definem um estilo de vida qual os alemães, como um povo, estão comprometidos e que guiam a interpretação do direito. Aqui a tarefa de interpretação é não menos que criar e manter uma nação de valores compartilhados. Ainda outros, finalmente, continuam a falar na linguagem de valores universais ou princípios éticos que transcendem sociedade, tradição, ou a constituição escrita.” (KOMMERS, 2007, pp. 180-183) Tradução livre do original: “As advanced by Dürig, the concept of an objective value order is rooted in a theory of Christian personalism. Shortly thereafter, in the famous Luth Case (1958), the FCC imported the concept into its case law. Since then, the Basic Law’s value order has become a benchmark of German constitutional interpretation, except that it is no longer tied to Dürig’s religious ontology. (...) In recent years, however, the exact source of the Basic Law’s objective values has been a disputed subject on and off the Court.

Em decisões posteriores do tribunal, a dimensão objetiva dos direitos fundamentais foi articulada por meio da proteção dos valores de outros direitos, liberdades e garantias fundamentais, tal como o direito à integridade física, na famosa decisão sobre o uso da energia nuclear¹⁴. Na medida em que dos valores de cada direito, liberdade e garantia fundamental deriva a obrigação geral do estado de tomar passos positivos em direção à sua proteção e promoção, os deveres de proteção têm aplicação a todos os direitos, liberdades e garantias indistintamente¹⁵.

A partir desta perspectiva, em decisão recente, por exemplo, o tribunal deduziu a solução que o valor da liberdade de imprensa vincula o legislador por meio de um dever de regulação da transmissão de programas de rádio e televisão que deve ser cumprido na maior medida possível para proteger e promover a democracia, com a garantia de respeito à multiplicidade de opiniões¹⁶. Para o tribunal, a liberdade de imprensa, em geral, e a liberdade de transmissão, em particular, reivindicam a positivação de uma ordem jurídica que obrigue as transmissoras públicas de rádio e televisão a veicularem uma variedade de tópicos e opiniões que exercem um papel na sociedade¹⁷.

Those who would describe themselves as legal positivists – the dominant perspective today among judges and constitutional scholars – find these values anchored in the Basic Law itself or, perhaps more precisely, in the intent of the Constitution's framers. Others find them embedded in the history or traditions of the German people; that is, in customs, habits, practices, or virtues that define a way of life to which Germans, as a people, are committed and which drive the interpretation of law. Here the task of interpretation is no less than creating and maintaining a nation of shared values. Still others, finally, continue to speak in the language of universal values or ethical principles that transcend society, tradition, or the written Constitution."

¹⁴ "A Corte também teve de lidar com casos relativos aos riscos ou dano corrente do uso de energia nuclear, barulho de aeronave e armazenamento de armas químicas americanas. Ela prendeu-se a sua antiga jurisprudência e afirmou a existência dos deveres protetivos em todos os casos." (MÖLLER, 2012, p. 8) Tradução livre do original: "The Court also had to deal with cases relating to the risks or harm flowing from the use of nuclear energy. It stuck to its earlier jurisprudence and affirmed the existence of protective duties in all cases." Tratam-se, respectivamente, das seguintes decisões: BVerfGE 49,89 (Kalkar I); BVerfGE 56, 64; BVerfGE 77, 170.

¹⁵ "Este conceito, que foi originalmente investido para lides civis, tem sido agora generalizada. Em todos os campos do direito o 'efeito irradiante' (*Ausstrahlungswirkung*) dos direitos fundamentais tem de ser tomado em consideração e todas as provisões do direito têm de ser interpretadas 'à luz dos direitos fundamentais'. Como todo tribunal no país tem que aplicar a Lei Fundamental enquanto interpreta o direito, a ordem jurídica alemã tem sido difusamente constitucionalizada." (HEUN, Werner. *The Constitution of Germany*. Hart: Oxford, 2011, p. 199) Tradução livre do original: "This concept, which has originally been invented for civil disputes, has now been generalised. In all fields of law the 'radiation effect' (*Ausstrahlungswirkung*) of the fundamental rights has to be taken into account and all provisions of law have to be interpreted 'in the light of the basic rights'. Since every court in the country has to apply the Basic Law while interpreting the law, the German legal order has been pervasively 'constitutionalised'."

¹⁶ "Por exemplo, o direito à liberdade de imprensa protege os âncoras (de rádio e televisão) contra qualquer política estatal que invadisse a sua independência, mas como um valor objetivo aplicável ao governo como um todo o estado é vinculado ao dever de regular a transmissão - e a imprensa - no interesse da democracia e da multiplicidade de visões que ela representa." (KOMMERS, Donald P. "Germany: balancing rights and duties". GOLDSWORTHY, Jeffrey (ed.). *Interpreting constitutions*. Nova York: Oxford, 2007, pp. 180-181) Tradução livre do original: "For example, the right to freedom of the press protects broadcasters against any state policy that would encroach upon their independence, but as an objective value applicable to the polity as a whole the state is duty-bound to regulate broadcasting - and the press - in the interest of democracy and the multiplicity of views it represents."

¹⁷ BVerfGE 60, 88 (1994). Do seu teor, destaca-se: "(...) não seria suficiente entender a segunda frase do art. 5, § 1º, da Lei Fundamental meramente como um negativo ou defensivo direito que unicamente limita a ação do Estado. A transmissão não pode ser abandonada para o estado nem para qualquer grupo social (cf. BVerfGE 12, 205 (262)). O direito fundamental à liberdade de transmissão reivindica, portanto, uma ordem jurídica positiva que garante que a transmissão fale e transmite a variedade de tópicos e opiniões que exercem um papel na sociedade. Por sua vez, isso requer regulações substantivas, organizacionais e procedimentais que sejam informados pela tarefa de transmissão e capazes de alcançar o que o art. 5 (1) como um todo quer atingir (cf. BVerfGE 57, 295 (320); 83, 238 (296)). Tra-

3. A Dimensão Objetiva da Liberdade Fiscal e os seus Principais Desdobramentos Possíveis

3.1. O primeiro principal desdobramento possível da dimensão objetiva da liberdade fiscal: o dever de interpretação das normas de antielisão conforme a norma da liberdade fiscal

A premissa de que os direitos, as liberdades e as garantias fundamentais têm uma dimensão objetiva que irradia por todo o direito como valor objetivo do ordenamento jurídico, a desdobrar em vários deveres que vinculam o legislador, o administrador e o juiz, como o dever de interpretação do direito ordinário conforme as normas de direitos fundamentais e o dever de proteção dos valores de cada direito, liberdade e garantia fundamental, conduz para a dedução da conclusão de que a norma de direito fundamental que permite a prática de relações econômicas neutras na maior medida possível do ponto de vista do Direito Tributário também tem uma dimensão objetiva que irradia por todo o direito como valor objetivo do ordenamento jurídico, a desdobrar em vários deveres que vinculam o legislador, o administrador e o juiz, como o dever de interpretação do direito ordinário conforme a norma de liberdade fiscal e o dever de proteção da autonomia e da autodeterminação no espaço livre de tributação. A partir dos valores da autonomia e da autodeterminação que nucleiam o princípio da dignidade da pessoa humana como pautas de concreção do conceito aberto dos direitos, das liberdades e das garantias fundamentais, a prática de relações econômicas neutras na maior medida possível é suposto de fato de direito não enumerado no ordenamento jurídico brasileiro, sob o argumento principal de que os direitos, as liberdades e as garantias fundamentais - no caso, a liberdade de ação geral -, reivindicam a derivação de outro direito, liberdade e garantia fundamental - no caso, a liberdade fiscal -, toda vez que o novo direito, liberdade e garantia fundamental sirva para proteger e promover os seus valores¹⁸.

dução livre do original: "(...) wäre es unzureichend, Art. 5 Abs. 1 Satz 2 GG lediglich als staatsgerichtetes Abwehrrecht zu verstehen. Der Rundfunk darf weder dem Staat noch einer gesellschaftlichen Gruppe ausgeliefert werden (vgl. BVerfGE 12, 205 (262)). Das Grundrecht verlangt vielmehr eine positive Ordnung, welche sicherstellt, daß er die Vielfalt der Themen und Meinungen aufnimmt und wiedergibt, die in der Gesellschaft eine Rolle spielen. Zu diesem Zweck sind materielle, organisatorische und prozedurale Regelungen notwendig, die an der Aufgabe des Rundfunks orientiert sind und erreichen können, was Art. 5 Abs. 1 GG in seiner Gesamtheit bewirken will (vgl. BVerfGE 57, 295 (320); 83, 238 (296))." Disponível em www.servat.unibe.ch/dfr/bv007198.html. Acesso em 23.6.2013.

¹⁸ GALBINSKI, Diego. "O critério de reconhecimento da liberdade fiscal no ordenamento jurídico brasileiro: o conceito jurídico-material aberto dos direitos, liberdades e garantias fundamentais". ZAVASCKI, Liane Tabarelli; BÜHRING, Marcia Andre; e JOBIM, Marco Félix (orgs.). *Diálogos constitucionais de Direito Público e Direito Privado*. V. 2, 1ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, pp. 95-107. No mesmo sentido, por exemplo: "A liberdade de ação geral (art. 2, § 1º, da Lei Fundamental) e os direitos fundamentais especiais de liberdade do art. 12, § 1º, 14, § 1º, da Lei Fundamental (os direitos fundamentais econômicos especiais) garantem para o titular do direito fundamental a liberdade de contrato. Esta liberdade abrange também a liberdade de conteúdo do contrato (*Inhaltsfreiheit*). Portanto, para cidadão e empresa a forma de suas relações econômicas é manifestação do livre exercício de direito fundamental e, por isto, um sólido uso de liberdade jufundamental. O Estado tem de respeitar este exercício de liberdade; mais ainda, encontra-se perante um dever de proteção. Ele tem o dever de promover uma ordem jurídica funcional, em cujos âmbitos o exercício desta liberdade também deve desenvolver-se de fato." (SEER, Roman. "Gestaltungsmissbrauch und gestaltungsfreiheit im steuerrecht - einföhrung und rechtfertigung des themas". HÜTTEMANN, Rainer (Heraus). *Gestaltungsfreiheit und gestaltungsmissbrauch im steuerrecht*. Köln: Schmitt (Otto), 2010, p. 1) Tradução livre do original: "Die allgemeine Handlungsfreiheit (art. 2 Abs. 1 GG) und die speziellen Freiheitsgrundrechte der Art. 12 Abs. 1, 14 Abs. 1 GG) (die speziellen Wirtschaftsgrundrechte) garantieren dem Grundrechtsträger verfassungsrechtlich die Vertragsfreiheit. Die Gestaltung ihrer wirtschaftlichen Verhält-

Embora seja construção dogmática que tenha como ponto de partida um grupo de casos do tribunal constitucional alemão, a tradição jurídica brasileira afirma cada vez mais a dimensão objetiva dos direitos fundamentais, inclusive por meio de decisões da jurisdição constitucional¹⁹. Na verdade, a dimensão objetiva dos direitos fundamentais é uma das faces de um modelo global de direitos constitucionais, que tem várias características, tais como a inflação dos direitos, a positivação dos direitos sócioeconômicos, o efeito horizontal dos direitos fundamentais e a aplicação dos direitos conforme a proporcionalidade²⁰. Em relação à inflação dos direitos, o conceito abrangente dos direitos fundamentais que deriva do modelo global dos direitos constitucionais, de forma alguma conduz para a proibição de intervenção nos direitos fundamentais. Na medida em que a intervenção é transformada em violação toda vez que ela não for justificada a partir de outros valores constitucionais, o conceito abrangente dos direitos fundamentais deve ser aplicado em conjunção com o princípio da proporcionalidade, que atribui legitimidade para a intervenção se ela for racional para a proteção e promoção de outros valores constitucionais; se ela for menos onerosa para a proteção e promoção de outros valores constitucionais; e se o grau de importância de proteção e promoção dos outros valores constitucionais for diretamente proporcional à restrição do direito, da liberdade ou da garantia fundamental²¹.

Portanto, a norma de direito fundamental que permite a prática de relações econômicas neutras na maior medida possível do ponto de vista do Direito Tributário também tem uma dimensão objetiva que irradia por todo o direito como valor objetivo do ordenamento jurídico, a desdobrar em vários deveres que vinculam o legislador, o administrador e o juiz, como o dever de interpretação do direito ordinário conforme a norma de liberdade fiscal e o dever de proteção da autonomia e da

nisse sind für Bürger und Unternehmen damit Ausdruck ihrer freiheitlichen Grundrechtsbetätigung und damit ein grundrechtlich fundierter Freiheitsgebrauch. Der Staat hat diesen Freiheitsgebrauch grundsätzlich zu respektieren, mehr noch ihm trifft eine Schutzpflicht, er muss eine funktionsfähige Rechtsordnung bereitstellen, in dessen Rahmen sich dieser Freiheitsgebrauch auch tatsächlich entfalten kann." (Destques do original)

¹⁹ É exemplo de decisão da jurisdição constitucional que afirmou a dimensão objetiva dos direitos fundamentais no ordenamento jurídico brasileiro por meio do desdobramento dos deveres de interpretação e da aplicação do direito ordinário conforme os valores dos direitos fundamentais a decisão sobre a união estável homoafetiva. Na medida em que os direitos, as liberdades e as garantias fundamentais são valores objetivos do ordenamento jurídico que irradiam por todo o direito, o tribunal constitucional brasileiro atribuiu conteúdo de sentido necessário conforme normas de direito fundamental para dispositivo de direito privado que não previa a hipótese de união estável entre pessoas do mesmo sexo (ADPF 132/RJ, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ayres Britto, j. em 5.5.2011, vu, DJe de 13.10.2011).

²⁰ MÖLLER, 2012, pp. 3-15.

²¹ "Deve ser notado que o entendimento abrangente dos direitos, claro, não implica que o estado é proibido de interferir com o direito em questão. Antes há uma importante distinção conceitual entre uma interferência com e uma violação de um direito: uma interferência somente contará como violação se ela não puder ser justificada no nível da justificação. Portanto, o entendimento abrangente dos direitos no nível *prima facie* deve ser visto em conjunção com o teste de proporcionalidade que permite a limitação de direitos *prima facie* quando eles são superados por um direito ou interesse público concorrente." (*Ibidem*, 2012, pp. 4-5) Tradução livre do original: "It must be noted that the broad understanding of rights does not, of course, imply that the state is prohibited from interfering with the right in question. Rather, there is an important conceptual distinction between an interference with and a violation of a right: an interference will only amount to a violation if it cannot be justified at the justification stage. Thus, the broad understanding of rights at the *prima facie* stage must be seen in conjunction with the proportionality test which permits the limitation of *prima facie* rights when they are outweighed by a competing right or public interest."

autodeterminação no espaço livre de tributação. No caso do dever de interpretação do direito ordinário conforme a norma de liberdade fiscal, ele deve ser cumprido, inclusive por meio da atribuição de conteúdos de sentido possíveis, necessários e impossíveis para as normas de antielisão tributária. Nesta linha de raciocínio, a atribuição de conteúdos de sentido que conduzem para a permissão ou a proibição da prática de relações econômicas neutras do ponto de vista do Direito Tributário *a priori* é claramente suficiente para o cumprimento ou descumprimento deste dever, na medida em que a permissão *a priori* da prática de relações econômicas neutras do ponto de vista do Direito Tributário é atribuição de conteúdo de sentido necessário, ao passo que a proibição *a priori* é atribuição de sentido impossível para as normas de antielisão tributária conforme a norma de liberdade fiscal.

Todavia, o cumprimento do dever de interpretação conforme a norma da liberdade fiscal não pode ser suficiente no caso de atribuição de conteúdos de sentido possíveis para as normas de antielisão tributária. A norma de direito fundamental que permite a prática de relações econômicas neutras do ponto de vista tributário, de forma alguma, é absoluta, porque nem todas as formas de ação que são abrangidas por seu suporte de fato são dignas de tutela jufundamental *a priori*. Na medida em que as ordens constitucionais dos estados sociais tutelam direitos fundamentais abrangentes, ao mesmo tempo em que buscam uma série de valores conflitantes, os suportes fáticos dos direitos fundamentais são cada vez mais relativos²².

No caso da liberdade fiscal, um dos valores constitucionais que dá suporte para a cláusula de reserva tácita é o valor do princípio da capacidade contributiva, que prevê o dever imediato do poder público de promover um estado ideal de igualdade em matéria de Direito Tributário, no sentido de que pagar tributos é uma obrigação que deve ser cumprida na maior medida possível conforme a capacidade econômica do contribuinte²³. A partir desta cláusula de reserva tácita, o ordenamento jurídico brasileiro prevê restrições legislativas da liberdade fiscal por meio de normas de antielisão tributária que limitam o seu suporte fático com formulações de previsões normativas rígidas ou de pautas carecidas de preenchimento valorativo. Enquanto a primeira técnica legislativa é aplicada para a instituição de normas específicas de

²² "Por causa do escopo abrangente dos direitos constitucionais e porque as sociedades livres e democráticas perseguem uma série complexa de conflitantes fins, direitos são limitados em todo lugar." (WEBER, Grégoire C. N. *The negotiable constitution*. Cambridge: Cambridge University Press, 2009, p. 3) Tradução livre do original: "Because of the all-encompassing scope of constitutional rights and because free and democratic societies pursue a complex range of conflicting ends, rights are limited everywhere."

²³ Art. 145, parágrafo 1º, da CRFB/1988: "Art. 145. (...) § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte." De certa forma, no mesmo sentido: "Porém, ao mesmo tempo o Estado é obrigado à igual distribuição dos encargos por meio da lei (art. 3º, § 3º, e 20, § 3º, da Lei Fundamental). A pretensão à inevitabilidade do tributo deixa-se combinar com o princípio da legalidade. A proteção contra a evasão pode ser qualificada como corretiva da liberdade de formas, porque a liberdade de formas não abrange a livre escolha de consequências tributárias." Tradução livre do original: SEER, 2010, pp. 1-2. "Gleichzeitig ist der Staat aber zur Realisierung der gesetzlichen Belastungsentscheidung (Art. 20 Abs 3 GG) und der Verwirkung von Lastengleichheit (Art. 3 Abs. 1 GG) verpflichtet. Mit dem Gezeismässigkeitsprinzip lässt sich die Forderung nach der Unausweichlichkeit der Steuerlast verbinden. Die Umgehungsschutz kann als Korrektiv der Gestaltungsfreiheit bezeichnet werden, weil diese nicht die freie Wahl der Steuerfolgen einschliesst."

tação. No espaço vazio da tributação, o dever de proteção da autonomia e da autodeterminação, que são os valores da liberdade fiscal, é cumprido por meio da proibição na maior medida possível da aplicação dos tipos tributários conforme o princípio da capacidade contributiva, com a alteração das oportunidades ou opções que os titulares do direito fundamental têm à sua disposição.

Se o espaço vazio de tributação favorece mais as preferências de um particular em comparação a de outros com a mesma renda ou riqueza em relação às opções econômicas, esta vantagem não pode ser perturbada na maior medida possível por meio da aplicação dos tipos tributários conforme o princípio da capacidade contributiva²⁸. Embora os valores da autonomia e da autodeterminação no âmbito do Direito Tributário não sirvam de obstáculos para a criação de tributos, ambos os valores conduzem para a proibição da aplicação dos tipos tributários conforme o princípio da capacidade contributiva, com a consequente alteração das oportunidades ou opções que os titulares do direito fundamental têm à sua disposição no espaço vazio de tributação²⁹.

A norma de direito fundamental que permite a prática de relações econômicas neutras na maior medida possível do ponto de vista do Direito Tributário atribui para o seu titular um perímetro de proteção dos valores da autonomia e da autodeterminação, no sentido de proibir a perturbação das oportunidades ou opções que os titulares do direito fundamental têm à sua disposição por meio da aplicação dos tipos tributários a partir do princípio da capacidade contributiva. Em este perímetro de proteção, os efeitos da prática de relações econômicas em matéria de Direito Tributário devem ser os efeitos previstos de forma expressa, casuística, completa e exclusiva por meio de tipos jurídicos, conforme os princípios da legalidade e da tipicidade³⁰.

Para a teoria dos direitos fundamentais, em vez de limites constitucionais do poder de tributar propriamente ditos, os princípios da legalidade e da tipicidade tributária ressurgem como derivações do dever de proteção dos valores jurídicos da autonomia e da autodeterminação. Na medida em que a norma tributária sob a perspectiva da teoria dos direitos fundamentais é uma intervenção sobre a prática de relações econômicas neutras, os princípios da legalidade e da tipicidade tributária são derivações do dever de proteção da autonomia e da autodeterminação como valores da liberdade fiscal³¹.

²⁸ MURPHY, Liam; e NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade*. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 138.

²⁹ MURPHY, Liam; e NAGEL, Thomas. *Op. cit.*, p. 138.

³⁰ A respeito da previsão expressa, casuística, completa e exclusiva dos efeitos das relações econômicas praticadas por meio de tipos jurídicos em matéria de Direito Tributário, recomenda-se ver, por exemplo: DOURADO, Ana Paula. *O princípio da legalidade fiscal*. Coimbra: Almedina, 2007. FURLAN, Anderson. *Elisão fiscal*. Coimbra: Almedina, 2007. ROSEMBUJ, Tulio. *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el Derecho Tributario*. 2ª ed. Madri: Marcial Pons, 1999. SANCHES, J. L. Saldanha. *Os limites do planeamento fiscal*. Coimbra: Coimbra, 2006. TABELLINI, Paolo M. *L'elusione della norma tributaria*. Milão: Giuffrè, 2007. XAVIER, Cecília. *A proibição da aplicação analógica da Lei fiscal no âmbito do Estado Social de Direito*. Coimbra: Almedina, 2006. WEBER, Dennis. *Tax avoidance and the EC treaty freedoms*. Hague: Kluwer Law International, 2005.

³¹ "Um dos grandes méritos do Tribunal Constitucional nos últimos anos e décadas foi o reforço da posição de destaque dos parlamentos, notadamente do Parlamento Alemão, em nossas comunidades. A teoria objetiva dos valores possui a característica quase clássica que reivindica o controle do conteúdo de intervenções em direito fundamental

Estes deveres são operados por meio de um estado ideal de certeza que deve ser cumprido na maior medida possível conforme o seguinte princípio fundamental: *nullum tributum sine lege* (nenhum tributo sem lei). Ao mesmo tempo em que esta reserva de lei formal e material garante para o titular do direito fundamental que a obrigação tributária nasce com a ocorrência do tipo legal da tributação, se nenhum comportamento atende o tipo legal tributário nenhuma obrigação de pagar tributo pode dele ser derivada³².

4. Considerações Finais

A teoria da multidimensionalidade dos direitos fundamentais diz que os direitos, as liberdades e as garantias fundamentais têm uma dimensão subjetiva que atribui para o seu titular um ou mais interesses juridicamente tutelados por meio de direitos públicos subjetivos e uma dimensão objetiva que irradia por todo o direito como valor objetivo do ordenamento por meio de princípios jurídicos. O ponto de partida desta teoria é um grupo de casos do tribunal constitucional alemão sobre a eficácia dos direitos, das liberdades e das garantias fundamentais em relações entre particulares, que desafiava a dogmática dos direitos fundamentais na medida que na relação entre o particular e o estado havia *a priori* um titular de direito fundamental e um não titular de direito fundamental, ao passo que na relação entre particulares havia *a priori* um titular de direito fundamental e outro titular de direito fundamental.

Além de reconhecer o tradicional propósito dos direitos, das liberdades e das garantias fundamentais de proteger a esfera da liberdade individual contra a violação do poder público, o tribunal constitucional alemão avançou em direção à declaração de que os direitos, as liberdades e as garantias fundamentais estruturam uma ordem objetiva de valores que encontra o seu suporte maior no princípio do livre desenvolvimento da personalidade. Esta ordem objetiva de valores irradia por todo

por meio da lei parlamentar." (SCHÖN, Wolfgang. *Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit als Grundlagen des Steuerrechts*. HÜTTEMANN, 2010, p. 31) Tradução livre do original: "Es gehört zu den großen Verdiensten des Bundesverfassungsgerichts, in den letzten Jahren und Jahrzehnten die herausragende Position der Parlamente, namentlich des Deutschen Bundestages, in unserem Gemeinwesen gestärkt zu haben. Nahezu klassischen Charakter besitzt die 'Wesentlichkeitstheorie', die bei Grundrechtseingriffen die zentrale inhaltliche Steuerung durch den parlamentarischen Gesetzgeber einfordert."

³² "O fundamento central do planejamento tributário é a lei. Como norma fundamental da relação tributária contém a Seção 38 do Código Tributário o princípio 'nullum tributum sine lege'. Esta declaratória afirmação da reserva de lei geral para intervenções estatais é uma especialidade do direito tributário, que apenas tem um equivalente no direito penal (Seção 1 do Código Penal) e do Direito Social (Seção 31 do Código Social). Do ponto de vista da agenda do contribuinte, a reserva de lei garante por um lado que a pretensão à obrigação tributária nasce com realização do tipo legal tributário e por outro que se nenhum comportamento atende o tipo legal tributário nenhum tributo pode ser gerado." (HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als rechtsproblem*. Schmidt (Otto): Köln, 2002, pp. 18-19) Tradução livre do original: "Die zentrale (...) Grundlage steuerlicher Planung ist das Gesetz. (...) Als Grundnorm des Steuerschuldverhältnisses enthält § 38 AO das Prinzip 'nullum tributum sine lege'. Diese deklaratorische, aber eben auch affirmative Bestätigung des allgemeinen rechtsstaatlichen Gesetzesvorbehalts für staatliche Eingriffe ist eine steuerrechtlichen Besonderheit, die nur im Strafrecht (§ 1 StGB) und Sozialrecht (§ 31 SGB I) eine Entsprechung hat. Aus der Sicht des planenden Steuerpflichtigen garantiert der Gesetzesvorbehalt, dass einerseits bei Verwirklichung des gesetzlichen Steuertatbestandes der Steueranspruch automatisch als eine obligatio *ex lege* entsteht, dass aber andererseits, wenn ein Verhalten keinen gesetzlichen Steuertatbestand erfüllt, keine Steuer erhoben werden darf."

o ordenamento jurídico, a conformar toda e qualquer decisão legislativa, administrativa ou judicial, inclusive em matéria de direito privado.

Do dever de interpretação do direito ordinário conforme as normas de direitos fundamentais, o tribunal constitucional alemão desdobrou a dimensão objetiva dos direitos fundamentais para o dever do legislador, do administrador e do juiz de proteger os valores de cada direito, liberdade e garantia fundamental. Do seu ponto de vista, cada um dos direitos fundamentais anexa um valor que deve ser concretizado na maior medida possível por meio do cumprimento do dever de proteção nas decisões legislativas, administrativas e judiciais.

Nos casos do tribunal constitucional alemão, o dever de proteção foi derivado a partir da ordem objetiva de valores estruturada por intermédio dos direitos, das liberdades e das garantias fundamentais. Na medida em que dos valores de cada direito, liberdade e garantia fundamental é derivada a obrigação geral do estado de tomar passos positivos em direção à sua proteção e promoção, o dever de proteção tem aplicação a todos os direitos, liberdades e garantias fundamentais.

A premissa de que os direitos, as liberdades e as garantias fundamentais têm uma dimensão objetiva que irradia por todo o direito como valor objetivo do ordenamento jurídico, a desdobrar em vários deveres que vinculam o legislador, o administrador e o juiz, como o dever de interpretação do direito ordinário conforme as normas de direitos fundamentais e o dever de proteção dos valores de cada direito, liberdade e garantia fundamental, conduz para a dedução da conclusão de que a norma de direito fundamental que permite a prática de relações econômicas neutras na maior medida possível do ponto de vista do Direito Tributário também tem uma dimensão objetiva que irradia por todo o direito como valor objetivo do ordenamento jurídico, a desdobrar em vários deveres que vinculam o legislador, o administrador e o juiz, como o dever de interpretação do direito ordinário conforme a norma de liberdade fiscal e o dever de proteção da autonomia e da autodeterminação no espaço livre de tributação. A partir dos valores da autonomia e da autodeterminação que nucleiam o princípio da dignidade da pessoa humana como pautas de concreção do conceito aberto dos direitos, das liberdades e das garantias fundamentais, a prática de relações econômicas neutras do ponto de vista do Direito Tributário é suposto de fato de direito não enumerado no ordenamento jurídico brasileiro, sob o argumento principal de que os direitos, as liberdades e as garantias fundamentais - no caso, a liberdade de ação geral -, reivindicam a derivação de outro direito, liberdade e garantia fundamental - no caso, a liberdade fiscal -, toda vez que o novo direito, liberdade e garantia fundamental sirva para proteger e promover os seus valores.

No caso do dever de interpretação do direito ordinário conforme a norma de liberdade fiscal, ele deve ser cumprido, inclusive por meio da atribuição de conteúdos de sentido possíveis, necessários e impossíveis para as normas de antielisão tributária. A atribuição de conteúdos de sentido que conduzem para a permissão ou a proibição da prática de relações econômicas neutras do ponto de vista do Direito Tributário *a priori* é claramente suficiente para o cumprimento ou descumprimento deste dever, na medida em que a permissão *a priori* da prática de relações econômicas neutras do ponto de vista tributário é atribuição de conteúdo de sentido neces-

sário, ao passo que a proibição *a priori* é atribuição de conteúdo de sentido impossível para as normas de antielisão tributária conforme a norma de liberdade fiscal.

Todavia, o cumprimento do dever de interpretação conforme a norma da liberdade fiscal não pode ser suficiente no caso de atribuição de conteúdos de sentido possíveis para as normas de antielisão tributária. Nos casos de empate argumentativo, a dimensão objetiva dos direitos fundamentais atribui para a norma de liberdade fiscal uma prioridade *a priori*, no sentido de que em casos difíceis esta norma de direito fundamental tem uma carga argumentativa a seu favor, que é operada por meio do princípio do *in dubio pro libertate*.

Nos casos de empate argumentativo entre a norma de liberdade fiscal e as normas de antielisão tributária, o princípio do *in dubio pro libertate* estrutura a interpretação e a aplicação do direito ordinário de maneira que a solução a favor das normas de antielisão tributária dependa de razões mais fortes em comparação à decisão em favor da norma de liberdade fiscal. De forma alguma, esta prioridade serve de obstáculo para a otimização da norma de liberdade fiscal por meio de uma norma de antielisão tributária: apenas conduz para a exigência de razões de grau mais forte para a solução a favor da norma de antielisão tributária do que a favor da norma de liberdade fiscal nos casos difíceis.

Além do dever de interpretar o direito ordinário conforme a norma de direito fundamental que permite a prática de relações econômicas neutras na maior medida possível do ponto de vista do Direito Tributário, a dimensão objetiva da liberdade fiscal é desdobrada por meio do dever do legislador, do administrador e do juiz de proteger os valores da autonomia e da autodeterminação no espaço vazio da tributação. No espaço vazio da tributação, o dever de proteção da autonomia e da autodeterminação que são os valores da liberdade fiscal é cumprido por meio da proibição na maior medida possível da aplicação dos tipos tributários conforme o princípio da capacidade contributiva, com a alteração das oportunidades ou das opções que os titulares do direito fundamental têm à sua disposição.

A norma de direito fundamental que permite a prática de relações econômicas neutras na maior medida possível do ponto de vista do Direito Tributário atribui para o seu titular um perímetro de proteção dos valores da autonomia e da autodeterminação, no sentido de proibir a perturbação das oportunidades ou das opções que os titulares do direito fundamental têm à sua disposição por meio da aplicação dos tipos tributários a partir do princípio da capacidade contributiva. Em este perímetro de proteção, os efeitos da prática de relações econômicas em matéria de Direito Tributário devem ser os efeitos previstos de forma expressa, casuística, completa e exclusiva por meio de tipos jurídicos, conforme os princípios da legalidade e da tipicidade.

Para a teoria dos direitos fundamentais, em vez de limites constitucionais do poder de tributar propriamente ditos, os princípios da legalidade e da tipicidade tributária ressurgem como derivações do dever de proteção dos valores jurídicos da autonomia e da autodeterminação. Na medida em que a norma tributária sob a perspectiva da teoria dos direitos fundamentais é uma intervenção na prática de relações econômicas neutras, os princípios da legalidade e da tipicidade tributária são deri-

vações do dever de proteção da autonomia e da autodeterminação como valores da liberdade fiscal.

Estes deveres são operados por meio de um estado ideal de certeza que deve ser cumprido na maior medida possível conforme o seguinte princípio fundamental: *nullum tributum sine lege* (nenhum tributo sem lei). Ao mesmo tempo em que esta reserva de lei formal e material garante para o titular do direito fundamental que a obrigação de pagar o tributo nasce com a ocorrência do tipo legal tributário, se nenhum comportamento atende o tipo legal tributário nenhuma obrigação de pagar o tributo pode dele ser derivada.