

## LIMITAÇÕES MATERIAIS AO PODER DE TRIBUTAR

- Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho
  - Julio Homem de Siqueira
  - Américo Bedê Júnior
  - Daury César Fabríz
  - Junio Graciano Homem de Siqueira
  - Ricarlos Almagro Vitoriano Cunha
- Coordenadores

*Prefácio*

Rogério Gandra da Silva Martins

Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho  
Julio Homem de Siqueira  
Américo Bedê Júnior  
Daury César Fabríz  
Junio Graciano Homem de Siqueira  
Ricarlos Almagro Vitoriano Cunha  
*Coordenadores*

*Prefácio*

Rogério Gandra da Silva Martins

## LIMITAÇÕES MATERIAIS AO PODER DE TRIBUTAR

3

**Área específica**

DIREITO TRIBUTÁRIO

**Áreas afins**

DIREITO CONSTITUCIONAL, TEORIA DO DIREITO,  
DIREITO PROCESSUAL, DIREITO ADMINISTRATIVO

**Público-alvo/consumidores**

Graduandos, pós-graduandos, mestrandos,  
doutorandos, juízes, procuradores, promotores e  
advogados

**FORMATO:** 14,5 x 21,5 cm

**CÓDIGO:** 10003164

L734 Limitações materiais ao poder de tributar / Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho...  
[et al.] (Coord.). – Belo Horizonte : Fórum, 2022.

469 p.; 14,5cm x 21,5cm.

ISBN: 978-65-5518-314-6

Coleção Fórum Princípios Constitucionais Tributários. Tomo III

1. Direito Tributário. 2. Direito Constitucional. 3. Direito Processual. I. Saraiva Filho, Oswaldo Othon de Pontes. II. Siqueira, Julio Homem de. III. Bedê Júnior, Américo. IV. Fabriz, Daury César. V. Siqueira, Junio Graciano Homem de. VI. Cunha, Ricarlos Almagro Vitoriano. VII. Título.

CDD: 341.39

CDU: 351.72

Elaborado por Daniela Lopes Duarte - CRB-6/3500

Informação bibliográfica deste livro, conforme a NBR 6023:2018 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; SIQUEIRA, Julio Homem de; BEDÊ JÚNIOR, Américo; FABRIZ, Daury César; SIQUEIRA, Junio Graciano Homem de; CUNHA, Ricarlos Almagro Vitoriano (Coord.). *Limitações materiais ao poder de tributar*. Belo Horizonte: Fórum, 2022. 469 p. (Coleção Fórum Princípios Constitucionais Tributários - Tomo III). ISBN 978-65-5518-314-6.

#### **OSWALDO OTHON DE PONTES SARAIVA FILHO**

Mestre em Direito. Professor de Direito Financeiro e de Direito Tributário na Faculdade de Direito da Universidade de Brasília (UnB). Diretor científico da *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*. Sócio sênior de serviço do escritório MJ Alves e Burle Advogados e Consultores. Ex-procurador da Fazenda Nacional de categoria especial (aposentado). Advogado e parecerista.

#### **JULIO HOMEM DE SIQUEIRA**

Pesquisador júnior no Instituto de Estudos Penais Alimena, Universidade da Calábria (2021-2023). Mestre em Direitos e Garantias Fundamentais pela FDV. Pesquisador Externo em Grupos de Pesquisa na FDV, UFRN e UEMG. Servidor público federal. *E-mail*: julio.pfhs@gmail.com.

#### **AMÉRICO BEDÊ JÚNIOR**

Professor do programa de pós-graduação *stricto sensu* (doutorado e mestrado) da FDV. Doutor e Mestre em Direitos Fundamentais pela FDV. Professor de Direito Processual Penal da FDV. Juiz Federal Titular da 2ª Vara Criminal em Vitória/ES. Professor coordenador do Grupo de Pesquisa “Hermenêutica jurídica e jurisdição constitucional” da FDV. *E-mail*: bede@jfes.jus.br.

#### **DAURY CÉSAR FABRIZ**

Doutor e Mestre em Direito pela UFMG. Professor adjunto III da UFES. Professor doutor nível I da FDV (graduação/mestrado/doutorado). Líder do Grupo de Pesquisa “Estado, Democracia Constitucional e Direitos Fundamentais” do programa de pós-graduação em Direito da FDV. Advogado e sociólogo. *E-mail*: daury@terra.com.br.

#### **JUNIO GRACIANO HOMEM DE SIQUEIRA**

Graduado em Direito pela FDV e em Engenharia Elétrica pela UFRN. Servidor público federal na JFRN.

#### **Ricarlos Almagro Vitoriano Cunha**

Doutor em Direito pela PUC Minas e em Filosofia pela UFRJ. Mestre em Direito pela UGF-RJ. Especialista em Direito Processual Público pela UFF, em Argumentação Jurídica pela Universidade de Alicante (Espanha) e em Filosofia pela UCB. Ex-juiz federal. Advogado.

## SUMÁRIO

### PREFÁCIO

|                                       |    |
|---------------------------------------|----|
| Rogério Gandra da Silva Martins ..... | 13 |
|---------------------------------------|----|

### TAX SYSTEM AND ANTI-JEWISH LAWS (IN THE FRAMEWORK OF THE FASCIST TAX POLICY)

|   |    |
|---|----|
| Filippo Dami .....  | 19 |
| 1 Introduction: absence of directly discriminatory tax rules in the Racial Laws.....  | 19 |
| 2 The confiscation of the assets and the ban on the exercise of any activities set out against the Italian citizens of Jewish race as a forced reduction in their ability to contribute to public expenditure ... | 21 |
| 3 The different choices made by Nazi Germany: the “punitive” taxes on the Jews .....  | 23 |
| 4 The tax rules established by the R.D.L. (Royal Decree-Law) no. 126 dated 9 February 1939 .....  | 25 |
| 5 The evolution of the tax system during Fascism .....  | 28 |
| 5.1 The Bachelor Tax as an emblematic translation of the fascist ideology .....   | 29 |
| 6 Conclusions .....   | 32 |

### EL DERECHO DEL MÍNIMO EXISTENCIAL EN MÉXICO

|   |    |
|---|----|
| Gabriela Ríos Granados .....  | 35 |
| I Introducción .....  | 35 |
| II El derecho al mínimo vital en la Constitución mexicana .....         | 37 |
| III Derecho al mínimo existencial en el Derecho tributario mexicano.... | 41 |
| IV Conclusiones .....   | 47 |
| Referencias.....  | 48 |

### GRANDEUR ET DÉCADENCE D’UN PRINCIPE: L’IMPOSITION À RAISON DES FACULTÉS CONTRIBUTIVES

|  |    |
|--|----|
| Katia Blairon .....                              | 51 |
| I Des mécanismes dévoyés.....                    | 55 |
| II Une protection juridictionnelle limitée ..... | 58 |
| III Un principe controversé .....                | 61 |

### ESTUDOS SOBRE A EFICÁCIA DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

|  |    |
|--|----|
| Álvaro Augusto Lauff Machado, Marcelo de Oliveira Fausto Figueiredo Santos   | 65 |
| 1 Introdução .....   | 65 |
| 2 Do Estado Liberal ao Estado Democrático de Direito: uma breve análise do <i>iter</i> do princípio da capacidade contributiva.....                          | 67 |
| 3 A capacidade contributiva numa perspectiva sociopolítica e econômica .....   | 72 |
| 4 Critérios (qualitativos e quantitativos) para a eficácia normativa do princípio da capacidade contributiva: o estabelecimento de um conceito unívoco ..... | 78 |
| 5 Considerações finais.....  | 86 |
| Referências.....   | 87 |

### PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. UN ACERCAMIENTO DESDE EL DERECHO ITALIANO

|   |    |
|---|----|
| Patrici Masbernat, Gloria Ramos-Fuentes .....   | 89 |
| 1 Introducción .....  | 89 |
| 2 Orígenes de las construcciones dogmáticas referidas a la capacidad contributiva. ....                         | 91 |
| 3 Estructura normativa .....  | 94 |
| 4 Capacidad contributiva frente a otros principios: igualdad tributaria; solidaridad; propiedad; legalidad..... | 96 |

|   |   |     |
|---|---|-----|
| 5 | Función de la capacidad contributiva .....  | 99  |
| 6 | Contenido del principio de capacidad contributiva.....  | 102 |
| 7 | Características de la capacidad contributiva .....  | 104 |
| 8 | La extrafiscalidad y la capacidad contributiva.....   | 108 |
| 9 | Vulneración de criterios de reparto conforme a la capacidad contributiva por otros medios diferentes a la determinación del hecho imponible ..... | 109 |
|   | Conclusiones .....  | 110 |
|   | Referencias.....  | 110 |

#### IL PRINCIPIO COSTITUZIONALE ITALIANO DI CAPACITÀ CONTRIBUTIVA CON PARTICOLARE RIFERIMENTO ALLA TASSAZIONE AMBIENTALE

|     |  |     |
|-----|--|-----|
|     | Michele Mauro.....   | 113 |
| I   | Il principio costituzionale italiano di capacità contributiva ed il suo problematico legame con l'equità del sistema fiscale ..... | 113 |
| II  | L'evoluzione della capacità contributiva verso nuove forme di imposizione e, in specie, verso la fiscalità ambientale .....        | 116 |
| III | Il principio europeo "chi inquina paga" quale possibile fonte di legittimazione della fiscalità ambientale .....                   | 120 |
| IV  | Considerazioni conclusive: l'individuazione della capacità contributiva sottostante al tributo ambientale .....                    | 123 |
|     | Bibliografia .....   | 126 |

#### LIMITES MATERIAIS À INSTITUIÇÃO DE OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS: UMA ANÁLISE À LUZ DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

|     |  |     |
|-----|--|-----|
|     | Henrique da Cunha Tavares.....   | 131 |
| 1   | Introdução .....   | 131 |
| 2   | Breve caracterização da obrigação acessória no sistema tributário brasileiro .....                                       | 132 |
| 3   | Os impactos causados pelo excesso das obrigações tributárias acessórias .....  | 135 |
| 4   | A necessária observância dos princípios constitucionais na instituição das obrigações tributárias acessórias .....       | 137 |
| 5   | O respeito à capacidade de contribuir .....  | 140 |
| 5.1 | Obrigações tributárias acessórias excessivamente onerosas .....  | 142 |
| 5.2 | A capacidade contributiva no cumprimento de obrigação acessória não se resume ao conceito de capacidade financeira ..... | 144 |
| 6   | Considerações finais.....  | 146 |

#### A (IN)EFETIVIDADE DA ISONOMIA APLICADA AOS TRIBUTOS EXTRAFISCAIS

|   |   |     |
|---|---|-----|
|   | Virginia Junqueira Rugani Brandão.....  | 149 |
| 1 | Introdução .....  | 149 |
| 2 | A isonomia aplicada às normas tributárias .....   | 150 |
| 3 | Capacidade contributiva, critério norteador da isonomia tributária por excelência? .....                          | 153 |
| 4 | O caso específico dos tributos extrafiscais .....   | 156 |
| 5 | A inefetividade institucionalizada dos critérios norteadores da isonomia aplicada aos tributos extrafiscais ..... | 159 |
| 6 | Considerações finais.....   | 161 |
|   | Referências.....  | 162 |

#### A IMUNIDADE DOS PRODUTOS E SERVIÇOS ESTRATÉGICOS

|  |   |     |
|--|---|-----|
|  | Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho ..... | 165 |
|--|---|-----|

#### IMUNIDADE TRIBUTÁRIA NAS EXPORTAÇÕES: OPERAÇÕES BACK TO BACK

|  |   |     |
|--|---|-----|
|  | Lucas Bevilacqua, Michell Przepiorcka ..... | 173 |
|  | Introdução .....                            | 173 |

|   |  |     |
|---|--|-----|
| 1 | Imunidades na exportação: conformação ao princípio do país de destino .....  | 174 |
| 2 | Operações <i>back to back</i> no ordenamento jurídico brasileiro.....        | 178 |
| 3 | O <i>back to back</i> na perspectiva da Receita Federal do Brasil (RFB)..... | 182 |
| 4 | Considerações finais.....  | 187 |
|   | Referências.....   | 188 |

#### ESTADO, DIREITO E RELIGIÃO NO SÉCULO XXI – UMA ANÁLISE DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS RELIGIOSOS NO CONTEXTO DA CF/88

|   |  |     |
|---|--|-----|
|   | Heleno Florindo da Silva .....   | 191 |
|   | Introdução .....   | 191 |
| 1 | A relação entre o Estado, o Direito e a religião na formação político-jurídico-social do Estado moderno .....                            | 193 |
| 2 | A imunidade tributária dos templos religiosos e sua compreensão normativa – uma análise legal e jurisprudencial de seus limites .....    | 204 |
|   | Conclusão – o abuso do direito como hipótese de tributação de <i>templos religiosos</i> no contexto político e social do século XXI..... | 209 |

#### INDÍCIOS DE INCONSTITUCIONALIDADE NA DENOMINADA “IMUNIDADE MUSICAL” TRAZIDA PELA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 75/2013

|  |  |     |
|--|--|-----|
|  | Antônio de Pádua Marinho Monte, Daury César Fabríz.....  | 215 |
|  | Introdução .....   | 215 |
|  | Aspectos gerais das imunidades tributárias e seus traços distintivos com as isenções fiscais.....              | 217 |
|  | A busca constitucional pela redução das desigualdades socioeconômicas regionais – equidade entre regiões ..... | 222 |
|  | As suspeitas de inconstitucionalidade na “imunidade musical” .....   | 225 |
|  | Conclusão .....  | 232 |
|  | Referências.....   | 234 |

#### ISENÇÃO COMO LIMITAÇÃO MATERIAL AO PODER DE TRIBUTAR. REFLEXÃO SOBRE O TEMA REPETITIVO 1037/STJ E A ADI Nº 6.025

|   |   |     |
|---|---|-----|
|   | Junio Graciano Homem de Siqueira, Julio Homem de Siqueira.....                                  | 237 |
|   | A SELETIVIDADE EM FUNÇÃO DA ESSENCIALIDADE E A INTERPRETAÇÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL        |     |
|   | Martha Leão .....   | 249 |
|   | Considerações introdutórias.....  | 249 |
| 1 | A seletividade na Constituição.....   | 251 |
| 2 | A crítica à decisão do Supremo Tribunal Federal no caso da alíquota de IPI sobre o açúcar ..... | 254 |
| 3 | As consequências dessa decisão para a jurisprudência sobre a seletividade.....                  | 257 |
|   | Conclusões.....   | 259 |

#### PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE: DUAS CONCEPÇÕES RIVALS DE ESSENCIALIDADE

|     |  |     |
|-----|--|-----|
|     | Arthur M. Ferreira Neto, Eduardo Luís Kronbauer .....                | 261 |
|     | Introdução .....   | 261 |
| I   | Concepções de essencialidade.....                                    | 264 |
| 1.1 | Essencial como importante .....                                      | 265 |
| 1.2 | Essencial como necessário.....                                       | 275 |
| II  | Critérios aplicativos da seletividade como essencial-necessário..... | 283 |
| 2.1 | Fundamentação constitucional.....                                    | 283 |
| 2.2 | A natureza cogente ou facultativa da seletividade.....               | 285 |
| 2.3 | A dimensão extrafiscal da seletividade.....                          | 286 |
| 2.4 | Critérios para orientação legislativa e de controle judicial .....   | 289 |
|     | Conclusão .....  | 293 |
|     | Referências.....   | 294 |

## PRINCÍPIO DA TRANSPARÊNCIA FISCAL E SUA REPERCUSSÃO PARA A CONSCIÊNCIA FISCAL E PARA O EXERCÍCIO DA CIDADANIA

|  |     |
|--|-----|
| Ana Paula Basso .....  | 297 |
| 1 Estado Democrático de Direito e consciência fiscal.....                  | 297 |
| 2 Princípio da transparência fiscal, previsão constitucional e legal ..... | 299 |
| 3 Princípio da transparência fiscal e exercício da cidadania .....         | 304 |
| Considerações finais.....  | 308 |

## NOTAS SOBRE TRANSPARÊNCIA FISCAL E BEM JURÍDICO TRIBUTÁRIO

|  |     |
|--|-----|
| Natália Brasil Dib .....                               | 311 |
| Considerações iniciais.....                            | 311 |
| 1 A transparência na Constituição de 1988 .....        | 312 |
| 2 Transparência fiscal e bem jurídico-tributário ..... | 317 |
| Referências.....                                       | 322 |

## O PRINCÍPIO DA INFORMAÇÃO TRIBUTÁRIA NA AQUISIÇÃO DE BENS DE CONSUMO E SERVIÇOS

|   |     |
|---|-----|
| Jackeline Fraga Pessanha, Marcelo Sant'Anna Vieira Gomes .....                      | 325 |
| Introdução .....  | 325 |
| 1 O direito do consumidor e a sua correlação com a informação .....                 | 326 |
| 2 Poder de polícia estatal e legiferância: lógicas inversamente proporcionais ..... | 330 |
| 3 O dever fundamental de informação dos tributos aos consumidor...334               |     |
| Conclusões.....   | 338 |

## ALGUMAS BALIZAS PARA COMPREENSÃO E ANÁLISE DO FEDERALISMO FISCAL

|   |     |
|---|-----|
| Alexandre Coutinho da Silveira.....                   | 341 |
| 1 Considerações introdutórias. O Estado Federal ..... | 341 |
| 2 Federalismo fiscal: autonomia financeira .....      | 345 |
| 3 Os instrumentos do federalismo fiscal .....         | 348 |
| 4 Considerações finais.....                           | 358 |

## PRINCÍPIO DO FEDERALISMO FISCAL: JUSTIÇA SOCIAL E GUERRA FISCAL ENTRE ESTADOS

|   |     |
|---|-----|
| Lara Carvalho Breda.....  | 361 |
| Introdução .....  | 361 |
| 1 O federalismo fiscal.....   | 362 |
| 1.1 O surgimento do federalismo e o federalismo fiscal brasileiro ..... | 363 |
| 1.2 Princípios orientadores.....  | 365 |
| 2 Federalismo e justiça social.....                                     | 366 |
| 3 Guerra fiscal entre estados .....                                     | 370 |
| Conclusão .....   | 372 |
| Referências.....  | 374 |

## ESTADO FISCAL. FINANCIAMENTO SOCIAL. SEGURIDADE SOCIAL

|   |     |
|---|-----|
| Luma Cavaleiro de Macêdo Scaff .....  | 375 |
| Introdução .....  | 375 |
| 1 Estado e financiamento social: os custos dos direitos e a seguridade social ..... | 376 |
| 2 Sistema de custeio para a seguridade social: contributivo e não contributivo..... | 380 |
| 3 Orçamento como fonte de custeio da seguridade social .....                        | 383 |
| 4 (Des)vinculação de receitas e a seguridade social .....                           | 386 |
| Conclusão .....   | 388 |
| Referências.....  | 389 |

## SISTEMA DE JUSTICIA TRIBUTARIA Y EXENCIÓN

|  |     |
|--|-----|
| Mirlo Matías de La Cruz, María de Los Ángeles González Luna.....   | 391 |
| Justicia tributaria en la gestión del tributo.....   | 391 |
| La justicia en el ingreso.....   | 393 |
| La capacidad económica como principio rector de la justicia tributaria .....   | 395 |
| Legalidad y justicia en el gasto fiscal. La consagración constitucional del principio de justicia tributaria en el gasto ..... | 398 |
| Conclusiones .....   | 400 |
| Referencias.....   | 402 |

## IL PRINCIPIO *NEMO TENETUR SE DETEGERE*

|  |     |
|--|-----|
| Anna Rita Ciarcia .....  | 405 |
| 1    Il principio <i>nemo tenetur se detegere</i> .....                                  | 405 |
| 2    La dichiarazione dei redditi come autodenuncia (il caso dei proventi illeciti)..... | 408 |
| 3    L'omessa collaborazione nella fase accertativa e la giurisprudenza europea.....     | 414 |
| 4    Conclusioni.....  | 420 |

## INVERSÃO OPE CONSTITUTIONIS DO ÔNUS DA PROVA COMO LIMITAÇÃO MATERIAL AO PODER DE TRIBUTAR. REFLEXÃO SOBRE O ÔNUS DA FAZENDA PÚBLICA DE PROVAR A EXIGIBILIDADE DO TÍTULO EXECUTIVO FISCAL E DEVIDO PROCESSO LEGAL

|   |     |
|---|-----|
| Julio Homem de Siqueira, Priscilla Pereira Costa Corrêa .....               | 423 |
| A exigibilidade como pressuposto fundamental da execução fiscal válida..... | 431 |
| Conclusão .....   | 437 |
| Referências.....  | 438 |

## LA DEBIDA VALORACIÓN DE LA PRUEBA TRIBUTARIA Y LA CORTE SUPREMA DE PERÚ

|   |     |
|---|-----|
| Jorge Isaac Torres Manrique.....  | 439 |
| I    A modo de aproximación.....  | 439 |
| II   Criterio fijado por la Corte Suprema .....   | 440 |
| III  Principios constitucionales tributarios de legalidad y respeto de los derechos fundamentales ..... | 441 |
| 3.1 Principio tributario de legalidad .....   | 441 |
| 3.2 Principio tributario de respeto de los derechos fundamentales.....                                  | 442 |
| IV   Análisis.....  | 443 |
| V    Conclusiones .....   | 445 |
| VI   Sugerencias.....   | 445 |
| Referencias .....   | 446 |

## ACCESO A LA JUSTICIA – TUTELA JUDICIAL EFECTIVA EN MATERIA TRIBUTARIA CONFORME LA CONVENCIÓN AMERICANA SOBRE DERECHOS HUMANOS (PSJCR)

|   |     |
|---|-----|
| Cristián Billardi .....   | 447 |
| 1    Introducción. La actuación de los principios de política fiscal receptados en la doctrina internacional de los derechos humanos y su tutela judicial ..... | 447 |
| 2    La titularidad de los derechos humanos y la legitimación activa del contribuyente.....   | 449 |
| 3    El acceso a la tutela judicial efectiva a la determinación de los derechos de “materia fiscal” .....   | 450 |
| 3.1 La cobertura normativa de la Convención Americana (PSJCR) .....   | 451 |
| 3.2 El estándar de garantías judiciales del contribuyente en la doctrina de la Corte Interamericana (CIDH).....   | 452 |
| 3.3 El estándar de garantías judiciales del contribuyente conforme el PSJCR en la doctrina de los Tribunales domésticos .....                                   | 457 |
| 4    Conclusiones .....   | 462 |