

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

PUC-SP

Leandro Gião Tognolli

O mínimo existencial no direito tributário brasileiro:

aplicação sobre as pessoas físicas e jurídicas

Mestrado em Direito

São Paulo

2021

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

PUC-SP

Leandro Gião Tognolli

O mínimo existencial no direito tributário brasileiro:

aplicação sobre as pessoas físicas e jurídicas

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE em Direito Constitucional e Processual Tributário do curso de Direito e área de concentração em Efetividade do Direito, sob a orientação da Professora Doutora Isabela Bonfá de Jesus

São Paulo

2021

Leandro Gião Tognolli

O mínimo existencial no direito tributário brasileiro:

aplicação sobre as pessoas físicas e jurídicas

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE em Direito Constitucional e Processual Tributário do curso de Direito e área de concentração em Efetividade do Direito

Aprovado em: __/__/____

BANCA EXAMINADORA

Professora Orientadora Doutora Isabela Bonfá de Jesus – PUC-SP

Professor Doutor Flávio Alberto Gonçalves Galvão – PUC-SP

Professor Doutor Jeferson Teodorovicz – USP

Aos meus pais, Arthur e Elizabeth, e à minha irmã Bianca, família sem a qual nenhum esforço seria possível. Pelo amor e incentivo constante.

À minha noiva Fernanda, pelos beijos carinhosos e broncas didáticas. Sobrevivemos ao vírus. O amor se provou fortalecido na saúde e na doença. Que venha o próximo desafio.

AGRADECIMENTOS

O desenvolvimento desta dissertação de mestrado ocorreu entre os anos de 2019 e 2021. Tempos de embates políticos, de pandemia indomável e de mais um capítulo no eterno debate sobre a reforma do sistema tributário. Talvez em todas as eras tenham ocorrido períodos específicos em que a angústia do ser humano se eleva para patamares então incertos. Certamente, este período será digno de registro da capacidade de sobreviver e prosseguir no enfrentamento das dificuldades mundanas.

“Dai graças em todas as circunstâncias, pois esta é a vontade de Deus a vosso respeito em Cristo Jesus” (1 Tessalonicenses 5:18). Sou grato e sempre serei.

Agradeço à minha família – Arthur, Elizabeth e Bianca – pelo amor incondicional, por me proporcionar experiências de vida maravilhosas, ensinamentos incomensuráveis e uma vida efetivamente feliz.

Agradeço ao meu amor: minha noiva Fernanda Garuti Allegrini pelo apoio irrestrito e pelo incentivo constante. Não haveria como sobreviver a esses tempos sombrios sem conviver com o amor verdadeiro e a certeza de que somos capazes de enfrentar qualquer coisa juntos.

Agradeço à minha sócia e amiga Giovanna Migliori Semeraro pela incrível colaboração nos debates de ideias, amizade verdadeira e parceria nos momentos difíceis.

Em meio ao caos expandido é preciso exaltar com admiração o esforço dos professores e profissionais envolvidos no processo de ensino da pós-graduação de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

Agradeço à professora Elizabeth Nazar Carrazza, aos professores Paulo de Barros Carvalho, Roque Antonio Carrazza, Cláudio de Cicco, Álvaro Luiz Travassos de Azevedo Gonzaga e Willis Santiago Guerra Filho pelas inesquecíveis aulas oferecidas neste programa de mestrado. O conteúdo apresentado foi vasto. Sem dúvidas! Mesmo assim, permanecerá a marca da generosidade dos professores e a demonstração do imenso apreço dos docentes pelo processo de aprimoramento dos alunos da PUC-SP.

Sou especialmente grato à minha orientadora Doutora Isabela Bonfá de Jesus. Desde a graduação em direito pela PUC-SP, a professora Isabela representa o melhor espírito do magistério. Proporciona aos alunos e orientandos a necessária motivação para o desenvolvimento de estudos sobre os mais diversos temas. À Isabela, sou grato pelo incentivo e pela amizade.

Agradeço à professora Doutora Luiza Nagib e ao professor Doutor Claudio de Abreu pelas ponderações elucidativas e críticas pertinentes a este trabalho por ocasião da realização do exame de qualificação desta dissertação de mestrado.

Agradeço aos colegas de sala e aos professores participantes das aulas pelos debates esclarecedores. Esclarecedores ao menos em um primeiro momento, pois em cada encerramento de aula – presencial ou *online* – ficou evidenciado para mim a necessidade de mais estudos. Desta experiência foram produzidas amizades para toda a vida. E o debate certamente jamais será encerrado...

Por certo sobrevivemos para continuar estudando os desmandos dos poderosos e a carga tributária tão inexplicavelmente elevada no nosso país.

MUITO OBRIGADO!

Cumpre sublinhar que a disciplina constitucional tem em mira, precipuamente, limitar o Estado, contê-lo no exercício do poder, assegurar os direitos individuais e garantir que o uso de suas competências pelos órgãos públicos se faça na forma do Direito, para busca das finalidades juridicamente previstas e promover os valores normativamente consagrados, principalmente a república.

GERALDO ATALIBA

(República e Constituição, p. 133)

RESUMO

O presente trabalho pretende identificar a viabilidade da defesa do mínimo existencial no direito tributário brasileiro a partir da análise dos princípios e regras estabelecidos na Constituição Federal de 1988. Considerando que a existência de uma ideia de mínimo existencial deriva da interpretação de determinados institutos jurídicos historicamente consagrados, verificou-se que o modelo republicano brasileiro adota como fundamento a dignidade da pessoa humana e estabelece expressamente como objetivos fundamentais da república: a construção de uma sociedade livre, justa e solidária; a garantia do desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e a marginalização; a redução das desigualdades sociais e regionais, bem como a promoção do bem comum, sem quaisquer preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

As características próprias do princípio republicano brasileiro, os direitos e garantias fundamentais positivados no texto constitucional e a previsão de regras e princípios da Constituição Federal de 1988 incidentes sobre as relações originadas a partir do exercício do poder de tributar dos entes estatais, notadamente, o princípio da isonomia, o princípio da capacidade contributiva, o princípio da vedação do tributo com efeito de confisco e a possibilidade de edição de uma lei complementar para regular as limitações ao poder de tributar são normas construídas a partir de enunciados constitucionais que permitem a avaliação acerca da existência de normas de proteção ao mínimo existencial no direito tributário brasileiro.

Adicionalmente, para além da possibilidade de construção de normas de proteção ao mínimo existencial das pessoas físicas no direito tributário brasileiro, o presente estudo desenvolveu análise sobre o seu cabimento ou adequação no tratamento conferido às pessoas jurídicas.

O estudo é finalizado pela análise dos princípios e regras conformadores da proteção ao mínimo existencial no direito tributário brasileiro para avaliar a pertinência da edição de uma lei complementar para a instituição do estatuto do contribuinte a partir do reconhecimento do mínimo existencial como núcleo essencial de defesa dos direitos fundamentais dos pagadores de tributos.

Palavras-chave: Direito Constitucional. Direito Tributário. Proteção ao Mínimo Existencial. Direitos Fundamentais. Pessoas Físicas. Pessoas Jurídicas. Estatuto do Contribuinte.

ABSTRACT

The present work intends to identify the viability of defending the existential minimum in Brazilian tax law based on the analysis of the principles and rules established in the Federal Constitution of 1988. Considering that the existence of an idea of the existential minimum derives from the interpretation of certain historically established legal institutes, it was found that the Brazilian republican model adopts as its foundation the dignity of the human person and expressly establishes as fundamental objectives of the republic: the construction of a free, fair and solidary society; ensuring national development; eradicating poverty and marginalization; reduction of social and regional inequalities, as well as the promotion of the common good, without any prejudice based on origin, race, sex, color, age and any other forms of discrimination.

The characteristics of the Brazilian republican principle, the fundamental rights and guarantees established in the constitutional text and the provision of rules and principles of the Federal Constitution of 1988 regarding the relationships originated from the exercise of the taxing power of the state, notably, the principle of isonomy, the principle of contributory capacity, the principle of prohibition of the tax with confiscation effect, and the possibility of enacting a complementary law to regulate the limitations on the power to tax, are norms built from constitutional provisions that allow the assessment of the existence of norms to protect the existential minimum in Brazilian tax law.

In addition to the possibility of constructing norms for the protection of the existential minimum for individuals in Brazilian tax law, this study developed an analysis of their appropriateness or adequacy in the treatment given to legal entities.

The study is completed by analyzing the principles and rules that conform the protection of the existential minimum in Brazilian tax law to assess the pertinence of issuing a complementary law for the creation of the taxpayer statute based on the recognition of the existential minimum as an essential core of defense of fundamental rights of taxpayers.

Keywords: Constitutional Law. Tax law. Republican Principle. Protection to the Existential Minimum. Fundamental Rights. Private Individuals. Legal Entities. Taxpayer Statute.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
2 PROPEDEÚTICA GERAL	17
2.1 O direito	17
2.2 O direito e a tributação.....	22
2.3 O sistema normativo	32
2.4 Princípios e regras.....	37
3 A IDEIA SOBRE O MÍNIMO EXISTENCIAL	41
3.1 O que é uma ideia?.....	41
3.2 Noções preliminares sobre a “ideia de mínimo existencial”	49
3.3 O surgimento do mínimo existencial	57
3.4 Direitos humanos e direitos fundamentais	70
3.5 Fundamentos do mínimo existencial na Constituição Federal de 1988.....	81
3.6 O surgimento do mínimo existencial na legislação infraconstitucional	95
4 O MÍNIMO EXISTENCIAL (NEGATIVO) NO DIREITO CONSTITUCIONAL BRASILEIRO	103
4.1 A Constituição Política do Império do Brasil de 1824	103
4.2 A Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1891.....	110
4.3 A Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934.....	115
4.4 A Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1937	118
4.5 A Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946	120
4.6 A Emenda Constitucional nº 18/1965.....	127
4.7 A Constituição da República Federativa do Brasil de 1967	131
4.8 A “Constituição” de 1969	134
4.9 A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988	135
4.9.1 O princípio republicano.....	139
4.9.2 O princípio da dignidade da pessoa humana	142
4.9.3 O princípio federativo	146
4.9.4 O (sobre)princípio da segurança jurídica	148
4.9.5 O princípio da proporcionalidade.....	150
4.9.6 O princípio da moralidade administrativa	151
4.9.7 O princípio da capacidade contributiva.....	152
4.9.8 O princípio da legalidade	164
4.9.9 O princípio da irretroatividade tributária	167

4.9.10 O princípio da não surpresa (anterioridades)	168
4.9.11 O princípio da vedação da tributação com efeito de confisco.....	170
4.9.12 O princípio da liberdade de tráfego.....	175
4.9.13 O princípio da uniformidade geográfica	176
4.9.14 O princípio da igualdade (isonomia) tributária	178
4.9.15 As competências tributárias	180
4.9.16 As imunidades tributárias.....	183
4.9.17 A lei complementar no direito tributário.....	188
5 O DIREITO TRIBUTÁRIO E O MÍNIMO EXISTENCIAL APLICÁVEL ÀS PESSOAS FÍSICAS.....	191
6 O DIREITO TRIBUTÁRIO E O “MÍNIMO EXISTENCIAL” APLICÁVEL ÀS PESSOAS JURÍDICAS.....	204
7 O MÍNIMO EXISTENCIAL COMO NÚCLEO ESSENCIAL DE UM ESTATUTO DO CONTRIBUINTE.....	213
7.1 A derivação lógica do princípio republicano brasileiro.....	213
7.2 O Estatuto do contribuinte	224
7.3 Uma proposta acerca das disposições constantes do aventado Estatuto do Contribuinte	230
8 CONCLUSÃO.....	238
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	240

1 INTRODUÇÃO

A elaboração desta dissertação de mestrado sobre o mínimo existencial no direito tributário brasileiro foi favorecida e desafiada pelas circunstâncias. Ocorreria o rompimento abrupto da realidade experimentada, se considerado o momento de apresentação do projeto de criação da dissertação, motivado então pela crença na construção de um trabalho científico apto a revelar os traços de um instituto jurídico protetivo de direitos fundamentais do contribuinte, e, ulteriormente, a transição para um verdadeiro desafio de sobrevivência em função da pandemia da COVID-19 – fatores determinantes de novos rumos para este estudo.

Quando da elaboração do projeto inicial, o tema foi escolhido por representar uma ideia ainda em aberto, pois, mesmo tendo sido trabalhada por diversos autores consagrados, foge ao conhecimento atual o incentivo proveniente da academia em torno da formulação de uma teoria capaz de motivar o legislador brasileiro para a instituição de um diploma normativo contemplativo e enraizado no mínimo existencial: um estatuto apto a obstar a cobrança tributária desmedida, combater a injustiça fiscal e assegurar a dignidade mínima aos brasileiros.

Para além do imprescindível estudo da Constituição Federal de 1988, em especial, diante da característica instituição do Sistema Tributário Nacional em generosas disposições no texto constitucional, criador de princípios e regras que limitam o poder de tributar no Brasil, verificou-se que o reconhecimento do princípio fundamental que inspira, condiciona e informa a interpretação de todas as normas do texto constitucional deveria ser aprofundado para averiguar se o tema proposto nesta dissertação partiria das mesmas raízes deste imperativo: o princípio republicano.

O princípio republicano é um verdadeiro princípio básico do direito brasileiro, cuja importância no sistema normativo é absoluta, verdadeiro imperativo, de tal modo a influir decisivamente na interpretação de todos os princípios da Constituição Federal de 1988 e, com maior razão, na interpretação de todas as regras constitucionais.

Logo no artigo inaugural do texto constitucional são enunciados os fundamentos da república federativa brasileira: a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa, e o pluralismo político.

Os fundamentos (da proteção) da dignidade da pessoa humana e (do reconhecimento) dos valores sociais do trabalho e da livre iniciativa são essenciais para o estudo do mínimo existencial no direito constitucional brasileiro, conforme será demonstrado.

Os fundamentos do artigo 1º da Constituição Federal de 1988 não apenas reforçam a adoção do regime republicano com referência a valores protegidos e historicamente consagrados, mas revelam as vigas axiológicas da ação estatal, pois consta no artigo 3º que o Brasil é uma república que persegue objetivos fundamentais. E são objetivos fundamentais prescritos pelo constituinte: (a) a construção de uma sociedade livre, justa e solidária; (b) a garantia do envolvimento das instituições e o não impedimento dos atores da sociedade civil no desenvolvimento nacional; (c) a erradicação da pobreza e marginalização; (d) a redução das desigualdades sociais e regionais; e (e) a promoção do bem comum, independentemente de origem, raça, sexo, cor, idade ou quaisquer outros critérios discriminatórios.

A consecução dos objetivos fundamentais da república, evidentemente, é viabilizada a partir do exercício do poder-dever estabelecido para os investidos de poder público. Conseqüentemente, a defesa de um mínimo existencial, cuja primeira ideia poderia ser de reserva de condições materiais mínimas para a subsistência do indivíduo, de tal modo a preservar a dignidade humana do sujeito e de seus familiares, existiria justamente para evitar que um poder consolidado – o Estado – pudesse comprometer o padrão civilizatório assegurado e prometido ao brasileiro nos diversos dispositivos da Constituição Federal.

Assim, parece plausível conceber que a proteção ao mínimo existencial seria decorrência natural do compromisso assumido pela República Federativa do Brasil para construir uma sociedade justa, desenvolver a economia e garantir o bem estar da população, reduzir desigualdades em todo o território nacional e promover o bem comum, independente da qualificação do indivíduo. Afinal, a dignidade da pessoa humana é fundamento dessa república.

Por conseguinte, e para todos os fins desta dissertação, o reconhecimento da imprescindibilidade e relevância do princípio republicano para o direito constitucional brasileiro é o precursor da investigação sobre o mínimo existencial no direito tributário.

A premissa elementar deste trabalho, portanto, reside justamente na concepção de que o sistema normativo construído pelo intérprete para avaliar sobre os aspectos das incidências tributárias em vigor no país, bem como as suas limitações, necessariamente deve ser iniciada com a consagração e o respeito ao princípio republicano. Para melhor explicitação de tal

premissa e compreensão da matéria, o segundo capítulo oferta uma abordagem conceitual sobre o direito, a tributação, o sistema normativo e, finalmente, a distinção entre princípios e regras.

Enfrentados os institutos típicos do estudo jurídico, o terceiro capítulo busca desvendar a ideia de mínimo existencial ao abordar sobre a sua provável origem na interpretação do direito, a influência dos direitos humanos e da doutrina dos direitos fundamentais na concepção deste limite ao exercício do poder impositivo, a identificação dos fundamentos na ordem normativa vigente e o próprio surgimento no plano infraconstitucional enquanto limite à ação que possa comprometer o mínimo existencial de outra figura vulnerável destinatária de especial proteção constitucional: o consumidor.

O sistema normativo brasileiro instituiu uma série de direitos fundamentais que são compromisso do Estado no desenvolvimento de suas atividades previamente estabelecidas, inspirados tanto na evolução do próprio direito interno, quanto influenciados por ordens jurídicas estrangeiras, razão pela qual não seria possível negligenciar que o referido Estado também está inserido e comprometido com a ordem internacional de proteção aos indivíduos.

Notadamente, as nações do ocidente têm incorporado em seus ordenamentos internos os diplomas internacionais de direitos humanos desde a celebração do pacto global civilizatório e humanitário após a Segunda Guerra Mundial: a Declaração Universal dos Direitos Humanos de 1948.

Considerando que este trabalho foi elaborado com a motivação de tratar do mínimo existencial como um direito a ser protegido contra as pretensões arrecadatórias desproporcionais e despropositadas do Estado, posto que tal limitação decorreria dos fundamentos e objetivos fundamentais inerentes ao princípio republicano, o objeto deste estudo recairá sobre as normas tradutoras dos chamados direitos fundamentais de primeira geração, preservados na Constituição Federal de 1988 e asseguradores da chamada liberdade negativa. Por mais instigante que poderia ser o desenvolvimento de estudo conjunto acerca dos direitos fundamentais sociais e o mínimo existencial como resultante de ações afirmativas do Estado brasileiro, estas questões não serão tratadas nesta dissertação.

Tal referência aos chamados direitos fundamentais de primeira geração decorre da análise das experiências constitucionais brasileiras para a identificação nos diplomas normativos do passado de limites à ação fiscal tendentes a proteger ao patrimônio mínimo para a garantia da vida digna aos brasileiros. O capítulo quarto é dedicado a esta investigação.

No capítulo quarto, ainda, está inserida a avaliação dos princípios e regras da Constituição Federal de 1988 atinentes à tributação, buscando a relação destes limites normativos com o mínimo existencial e a possibilidade de interpretação dessas disposições no sentido de concluir pela existência de efetiva proteção ou de mecanismos de proteção ao mínimo existencial. Os limites residiriam na interpretação das normas constitucionais e o mecanismo, conforme será avaliado, decorreria da ação do Poder Legislativo, por meio da edição de uma lei complementar, prevista no artigo 146, inciso II, da Constituição Federal.

Por conseguinte, o capítulo quinto é dedicado a avaliar a aplicação do mínimo existencial às pessoas físicas em consonância com os fundamentos normativos explorados nos capítulos predecessores.

Até este ponto, poder-se-ia afirmar que o estudo ora desenvolvido estaria voltado a reconhecer o mínimo existencial como um direito do indivíduo oponível ao Estado tributante, cuja proteção compete aos investidos de poder público, em especial, ao legislador incumbido do dever de editar uma lei complementar para regular o poder de tributar neste particular, mesmo que a expressão “mínimo existencial” esteja ausente da dicção constitucional.

Mas há mais questões a considerar. Percebe-se que o constituinte de 1988 dispôs reiteradamente acerca da função social da propriedade, não apenas ao reconhecer o direito fundamental do indivíduo à propriedade, mas também ao prescrever os princípios gerais da atividade econômica – conforme o artigo 170, inciso III, da Constituição Federal –, tradicionalmente desenvolvida por empresas privadas, salvo nas atividades que são reservadas ao desempenho exclusivo ou concorrente pelo Estado.

Consta ainda como preocupação histórica do constituinte brasileiro a enunciação de imunidades tributárias instituídas para obstar o exercício da competência impositiva para a instituição de incidências sobre o patrimônio, renda e serviços de algumas pessoas jurídicas. Estas normas de incompetência tributária são indicativas do intento do constituinte de evitar o comprometimento patrimonial de pessoas jurídicas criadas para determinados fins.

Desta feita, criou-se a indagação acerca da existência de um mínimo existencial das pessoas jurídicas no direito tributário brasileiro, cujo fundamento poderia repousar na limitação do exercício do direito de propriedade à observância da função social e no estabelecimento de imunidades tributárias para pessoas jurídicas que desenvolvam atividades de interesse público. Tal abordagem consta no capítulo sexto desta dissertação.

Por fim, avaliados os contornos do mínimo existencial e a sua aplicação para pessoas físicas e pessoas jurídicas, o capítulo sétimo é elaborado em modesto intento propositivo ao versar que o mínimo existencial, por constituir um direito, mas também refletir um verdadeiro conjunto de normas de proteção aos meios essenciais de sobrevivência contra a ação do Estado tributante, configuraria o núcleo essencial de um conjunto de regras protetivas a serem instituídas ou melhor explicitadas pelo legislador. Em outros termos, o mínimo existencial seria o núcleo essencial de um estatuto do contribuinte.

Destaca-se, ainda, a impreterível demarcação de que o estudo do direito posto deve inevitavelmente reconhecer que o objeto de análise recai sobre as normas jurídicas que podem ser construídas pelo intérprete a partir de enunciados prescritivos existentes no sistema vigente.

A âncora da dogmática jurídica, por mais que cerceie a criatividade do estudioso, também permite a fixação do objeto de estudo, de tal modo que permite a identificação dos elementos de análise primordial. Acrescente-se, por prudência e reconhecimento meritório, que as obras da doutrina pátria e a jurisprudência são incorporadas ao estudo do mínimo existencial, em especial, dos princípios e regras incidentes na relação jurídico-tributária e os significados já construídos que são essenciais para a compreensão do fenômeno impositivo brasileiro.

Por esta razão, esclarece-se que o método desenvolvido neste estudo é o método dedutivo, reconhecidas algumas premissas brevemente estabelecidas nesta introdução.

Fixado o método dedutivo como aquele utilizado para avaliar o sistema normativo e o conhecimento produzido a respeito do direito constitucional pátrio, merece menção que a abordagem metodológica será voltada ao reconhecimento da dimensão analítica, a partir do trato de conceitos elementares; da dimensão empírica, no que concerne à cognição do direito posto e de argumentações jurídicas já construídas sobre os enunciados e elementos positivados no sistema, e, na medida do possível, da dimensão normativa, para a crítica voltada à práxis pelos agentes envolvidos na consecução dos propósitos do Estado brasileiro.

O intento primacial desta dissertação de mestrado, considerado o método e a abordagem metodológica, será (i) demonstrar a existência de fundamentos na Constituição Federal de 1988 que contemplam o mínimo existencial, (ii) a influência do mínimo existencial sobre institutos do sistema tributário nacional, (iii) os critérios que poderiam ser determinados a partir das normas do sistema e a compreensão acerca de seu significado e, por fim, (iv) se alcançada a configuração de um modelo teórico a respeito do mínimo existencial para fins tributários no

direito brasileiro, a propositura da edição de um conjunto de normas – “estatuto” – protetivo do pagador de tributos brasileiro, tão violentado pela carga impositiva excessiva, e tão carente da compreensão dos seus direitos decorrentes da segurança constitucional de limitação do Estado na intervenção no patrimônio privado sob o amparo da autorização restrita para tributar.

2 PROPEDÊUTICA GERAL

2.1 O direito

Desde os primórdios da filosofia, o ser humano é concebido como o único animal apto a discernir a realidade e estabelecer relações que ultrapassam o limitado instinto de sobrevivência de outras espécies, em especial, por ter a capacidade de (re)conhecer a necessidade de interação responsável com os recursos disponíveis, no que concerne à extração para a sua sobrevivência, e o relacionamento com os indivíduos semelhantes para a produção de riquezas e gestão do ambiente de convivência.

O desenvolvimento de tais habilidades é incontestavelmente relacionado ao ciclo evolutivo da comunicação e pensamento, o qual permitiu que o ser humano pudesse perceber os objetos do universo para dimensioná-los em sua mente e traduzir a realidade em palavras, viabilizando o registro de ocorrências no mundo dos fatos e a transmissão de mensagens para os demais envolvidos no processo de constituição do núcleo social de convivência.

O ser capaz de descrever a realidade para seus semelhantes, pelos signos linguísticos difundidos e lecionados por gerações, também revelou a sua aptidão para transgredir os comportamentos tendentes a conservar a boa convivência e ultrapassar os limites de ações toleráveis para alcançar intentos em proveito exclusivo.

Para uniformizar a compreensão da realidade almejada – abstração da realidade – e viabilizar a imposição dos comportamentos tolerados ou não abominados por determinado grupo convivente em um território foi necessário criar um instrumento de controle da sociedade pela prescrição de condutas, inclusive, cominando penalidades na hipótese de transgressão da previsibilidade enunciada e delineada pelos primeiros formuladores do direito.

Esta é a percepção tradicional do surgimento do direito: um instrumento criado no seio de sociedades organizadas para que as relações intersubjetivas pudessem ser preservadas e os comportamentos tidos por abusivos combatidos pelo próprio conjunto de regras formuladas. Isto é, um meio de organizar o poder e a convivência a partir da atribuição de exclusividade para determinado ente – instituição central ou corpo de indivíduos – na produção e aplicação de regras de convivência dotadas de previsibilidade e prescritividade, de modo que a definição de limites de ação e interação passaram a integrar a concepção do jurídico e traduzir o justo.

Aliás, as primeiras formulações do direito enquanto instrumento para alcançar a justiça estavam profundamente relacionadas à capacidade racional do homem de discernir e conhecer, mesmo que este estivesse alocado no desempenho de funções determinadas pela lógica regente do universo. A partir do ensinamento de Aristóteles, o direito produzido por uma instituição central (estatal) seria um critério de justo¹ e meio para estabelecer a ordem. Evitando-se o império das conveniências alheias ao desenvolvimento do homem como ser político e social, o império da lei seria imprescindível para se alcançar a justiça e o bem comum.

A história conhecida revela que a tolerância ao império da lei, criada pelo poder central, foi o padrão de estabilização da convivência até o momento em que a ação dos investidos de poder de gestão dos interesses comuns – seja por designação divina, conquista de território por um grupo triunfante ou eleição por membros votantes – rompe com a função pacificadora da lei. A partir da perda de confiança no poder constituído de aplicar as normas conhecidas – sejam escritas ou derivadas dos costumes – emergem os discursos revolucionários e as transformações sociais que impactam na sustentação dos pilares de uma comunidade.

Na hipótese de confronto entre os interesses de um grupo dominante e a sociedade como um todo, o direito então vigente deixa de ser reconhecido como o único meio de solução de conflitos e intervenção em busca da paz social e, assim, processos revolucionários, em regra conformadores de ruptura institucional, são iniciados para que um novo direito seja definido de acordo com a vontade geral² ou consciência coletiva³.

Para além de um apelo à observância dos postulados originários de desenvolvimento de um sistema de normas, e em verdadeira nova construção de significados dotados de juridicidade, a participação da vontade majoritária deveria definir os traços definitivos do direito posto em consonância com a percepção social das aspirações do corpo social. O direito seria então o meio por excelência de proteção dos indivíduos e limitação do poder⁴.

¹ ARISTÓTELES. **A Política**. São Paulo: Martins Fontes, 2002. p. 2-1253a.

² ROUSSEAU, Jean-Jacques. **Do contrato social**. São Paulo: Abril cultural, 1973. p.49.

³ DURKHEIM, Émile. **Da divisão do trabalho social**. São Paulo: Martins Fontes, 2010. p. 50.

⁴ Neste sentido, a crítica elaborada por Tercio Sampaio Ferraz Junior sobre o direito e a irradiação dos seus efeitos merece destaque: “O direito, assim, de um lado, protege-nos do poder arbitrário, exercido à margem de toda regulamentação, salva-nos da maioria caótica e do tirano ditatorial, dá a todos oportunidades iguais e, ao mesmo tempo, ampara os desfavorecidos. Por outro lado, é também um instrumento manipulável que frustra as aspirações dos menos privilegiados e permite o uso de técnicas de controle e dominação que, por sua complexidade, é acessível apenas a uns poucos especialistas.” (FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 11).

Entretanto, a história descrita revela que em cada sociedade considerada, e por todos os tempos conhecidos, foi outro o traço marcante do direito: um conjunto de regras definidas por um grupo para viabilizar a convivência e atender às expectativas do coletivo, toleradas em função da promessa de atingir a pacificação social.

E a forma de produção e apresentação de normas oscilou de acordo com fatores morais e culturais de cada grupo, podendo o direito ser escrito e reproduzido em texto ou difundido no discurso como decorrência da interpretação de costumes, reiterados por práticas sociais às quais se atribui o intento de preservação das gerações ao longo dos tempos.

E entre o mundo previsto nas abstrações descritas nos diplomas normativos (“norma”) e o mundo dos fenômenos sociais (“fato”), somente os valores da sociedade poderiam revelar o porquê de o direito “obrigar”, ao conferir efetiva validade e estabelecer a ponte de legitimação (ética) para que a sociedade deposite confiança no direito como meio para se atingir a justiça. Esta é a compreensão do jurista Miguel Reale:

Por outro lado, como a sociedade se compõe de relações entre pessoas, outros valores há que também servem de base a preceitos universais, como aquele que nos diz que, *prima facie*, o Direito emanado do Estado vale por uma razão primacial de ordem e de segurança. A regra de direito, por conseguinte, *vale* quando elaborada segundo processos estabelecidos previamente pelo Direito em vigor, mas é evidente que essa *validade* formal é *secundária*, resulta da preliminar validade de todo o sistema, o que seria absurdo pretender resolver em termos de competência.⁵

E prossegue o autor:

Ao lado desses preceitos gerais que exprimem a constante ética do Direito, outros há que também servem de fundamento às regras de Direito Positivo, mas em particular na condicionalidade de cada sistema de cultura. Estes preceitos, em última análise, representam as infinitas formas de integração dos valores mais altos no desenvolvimento histórico das civilizações em função do lugar e do tempo.⁶

Sabidamente, a maioria das sociedades se organizaram por meio da centralização dos poderes em uma ficção humana desenvolvida para responder pelo interesse público, com o monopólio da capacidade de produzir textos normativos de ordem pública e utilizar legitimamente da força para coibir condutas lesivas ao interesse público: o Estado.

⁵ REALE, Miguel. **Fundamentos do Direito**. 4ª ed. São Paulo: Migalhas, 2014. p. 380.

⁶ *Ibidem*, p. 380.

Desde os reinados que em muito favoreceram os monarcas e seus aliados, os impérios do passado com suas aspirações de expansão e conquistas de povos e territórios, até os primeiros passos rumo ao Estado Liberal, pela defesa do império das leis criadas pela sociedade, previsíveis e iguais para os seus membros em um sistema organizado e desprovido da incursão do arbítrio, até a benevolência almejada no conhecido Estado Social – que mais do que um defensor da lei, constitui um verdadeiro veículo de intervenção nas relações sociais para modificar realidades e atingir finalidades de bem-estar dos seus cidadãos –, o direito evoluiu e não se desfez de sua essência de pacificar conflitos e proporcionar a harmonia da sociedade.

O Estado atual é inaugurado a partir de um diploma magno que organiza o poder, prescreve o funcionamento de instituições públicas, preserva garantias e direitos fundamentais dos indivíduos, bem como versa sobre todas as demais matérias de apreço de seus fundadores: a Constituição.

A partir da Constituição é que o direito é organizado e a ramificação estatal definida, cuja clássica divisão de poderes autoriza que o processo de edição de leis possa ser conhecido, aplicado e, na hipótese de qualquer conflito, devidamente resolvido pela estrutura de Estado. Desta feita, o Estado conserva um Poder Legislativo destinado a cumprir o mandamento constitucional de produzir leis, autorizadas a partir de competências outorgadas no interesse público, cujos diplomas prescritivos são produzidos por sujeitos – representantes do povo – envolvendo todas as matérias de relevância social autorizadas (ou não proibidas⁷).

O Poder Executivo recebe a atribuição de aplicar as leis por esforço de líderes eleitos, por votação direta ou indireta, incumbir servidores públicos de adimplir com as tarefas previstas em lei, e representar o Estado perante outros Estados soberanos. Este é o poder incumbido de realizar os propósitos imediatos dos direitos e proteger os interesses sociais.

⁷ Leia-se por “proibidas” as matérias que poderiam comprometer a própria estrutura do Estado, desequilibrar a divisão e limitação do poder e, modernamente, violar direitos e garantias fundamentais. Na Constituição Federal de 1988 são definidas cláusulas pétreas que não podem sofrer alterações, ainda que intentadas sob procedimento específico e o quórum qualificado para a realização de emendas ao texto constitucional, conforme se interpreta a partir do artigo 60, § 4º, da Carta Magna: “Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta: [...] § 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I - a forma federativa de Estado;

II - o voto direto, secreto, universal e periódico;

III - a separação dos Poderes;

IV - os direitos e garantias individuais. [...]” (BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 15 mai. 2021).

Na hipótese de conflitos sociais emanados das relações entre particulares, ou entre particulares e o próprio Estado, o Poder Judiciário foi incumbido de analisar a realidade descrita como problemática, verificar o conteúdo das normas e a possibilidade de subsunção das prescrições normativas, e a definição de uma solução para dirimir o conflito, produzindo decisões que são presumidamente acatadas por inovadoras e resolutórias por toda a sociedade.

Edificado a partir de uma constituição, o Estado é investido da tarefa precípua de conservar os preceitos normativos para que a ordem social resulte da ultimação de propósitos positivados na ordem jurídica. Os comportamentos (comissivos e omissivos) são descritos em enunciados jurídicos positivados em um sistema que protege e consagra valores de uma sociedade.

Sobre a ordem jurídica e o “positivismo” do direito, característico da maioria dos sistemas ocidentais vigentes, destaca-se a lição clássica de Hans Kelsen:

Visto que uma ordem jurídica — como toda a ordem social normativa — apenas pode prescrever ações e omissões inteiramente determinadas, nunca o indivíduo pode, na sua existência total, na totalidade da sua conduta externa e interna, do seu agir, do seu querer, do seu pensar e do seu sentir, ver a sua liberdade limitada através de uma ordem jurídica. A ordem jurídica pode limitar mais ou menos a liberdade do indivíduo enquanto lhe dirige prescrições mais ou menos numerosas. Fica sempre garantido, porém, um mínimo de liberdade, isto é, de ausência de vinculação jurídica, uma esfera de existência humana na qual não penetra qualquer comando ou proibição. Mesmo sob a ordem jurídica mais totalitária existe algo como uma liberdade inalienável — não enquanto direito inato do homem, enquanto direito natural, mas como uma consequência da limitação técnica que afeta a disciplina positiva da conduta humana.⁸

E o mestre da Escola de Viena assim conclui:

No entanto, esta esfera de liberdade apenas pode ser considerada como juridicamente garantida — conforme já pusemos em relevo — na medida em que a ordem jurídica proíba intrusões nela. Sob este aspecto, têm uma especial importância política as chamadas liberdades constitucionalmente garantidas. Trata-se de preceitos de Direito constitucional através dos quais a competência do órgão legislativo é limitada por forma a não lhe ser permitido — ou apenas o ser sob condições muito especiais — editar normas que prescrevam ou proibam aos indivíduos uma conduta de determinada espécie, como a prática da religião, a expressão de opiniões e outras condutas análogas.⁹

Na obra *Teoria Pura do Direito* o jurista procurou produzir ciência a partir da análise do direito positivo, reconhecidos os traços do sistema de enunciados normativos que é

⁸ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2003. p. 48.

⁹ *Ibidem*, p. 48.

hierarquizado e tem por fundamento último uma “norma fundamental”¹⁰. Ao longo dos tempos, a obra de Hans Kelsen recebeu diversas críticas, em especial daqueles que buscam no direito significações para além da dogmática jurídica¹¹ e colhem na realidade algumas falhas no plano da eficácia¹². Mesmo assim, a escola kelseniana ainda prevalece como fonte primacial para o entendimento do direito positivo, configurando referência para o estudo do direito posto.

2.2 O direito e a tributação

Dentre os conflitos que impulsionaram revoluções e marcaram as mudanças sociais mais relevantes da história, pode-se destacar aquele gênero oriundo da insistente tentativa dos poderosos em empenhar medidas expropriatórias sobre os bens dos indivíduos, reduzindo o patrimônio conquistado desde tempos longínquos, seja pela deliberada violência do confisco,

¹⁰ Asseverou Hans Kelsen: “Como a norma fundamental é o fundamento de validade de todas as normas pertencentes a uma e mesma ordem jurídica, ela constitui a unidade na pluralidade destas normas. Esta unidade também se exprime na circunstância de uma ordem jurídica poder ser descrita em proposições jurídicas que se não contradizem. Não pode naturalmente negar-se a possibilidade de os órgãos jurídicos efetivamente estabelecerem normas que entrem em conflito umas com as outras. Quer dizer que eles põem atos cujo sentido subjetivo é um dever-ser e que, quando este sentido é também pensado (interpretado) como o seu sentido objetivo, quando esses sentidos são considerados como normas, estas normas entram em conflito umas com as outras [...]” (KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**, *op. cit.*, p. 228).

¹¹ Para Miguel Reale, a obra kelseniana condiciona inclusive o objeto de análise do cientista do direito: “Para Kelsen, como vimos, o Direito não é senão um sistema de preceitos que se concatenam, a partir da Constituição, que a norma fundamental manda cumprir, até aos contratos privados e às sentenças. Desse modo, a concepção kelseniana redundava em um monismo normativista, do ponto de vista da atividade jurisprudencial. Consiste essa doutrina em dizer que para o jurista a realidade não pode ser vista a não ser como sistema de normas que se concatenam e se hierarquizam. Todo o mundo jurídico não é senão uma sequência de normas até atingir, sob forma de pirâmide, o ponto culminante da norma fundamental, que é ‘condição lógico-transcendental’ do conhecimento jurídico.” (REALE, Miguel. **Filosofia do direito**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 459).

¹² Didaticamente, postulou Tercio Sampaio Ferraz Junior: “Neste quadro, a ciência dogmática do direito, na tradição que nos vem do século XIX, prevalentemente liberal em sua ideologia, e encarando, por consequência, o direito como regras dadas (pelo Estado, protetor e repressor), tende a assumir o papel de *conservadora* daquelas regras, que, então, são por ela *sistematizadas e interpretadas*. Essa postura teórica é denominada por Norberto Bobbio de teoria *estrutural* do direito. Nela prevalece um enfoque que tende a privilegiar as *questões formais*, como o problema mencionado da “natureza jurídica” dos institutos, da coerência do ordenamento jurídico, do estabelecimento de regras de interpretação, da *conceituação analítica* de noções básicas como obrigação, responsabilidade, relação jurídica, sanção como uma retribuição negativa (pena, castigo), sentido de ato lícito e ilícito, direito subjetivo etc. O enfoque estrutural, em suma, é um enfoque *a posteriori*, que toma o direito *dado* e procura as condições de sua aplicação”. E conclui: “Podemos dizer, nesse sentido, que a ciência dogmática do direito costuma encarar seu objeto, o direito posto e dado previamente, como um conjunto compacto de normas, instituições e decisões que lhe compete sistematizar, interpretar e direcionar, tendo em vista uma tarefa prática de solução de possíveis conflitos que ocorram socialmente. O jurista contemporâneo preocupa-se, assim, com o direito que ele postula ser um todo coerente, relativamente preciso em suas determinações, orientado para uma ordem finalista, que protege todos indistintamente.” (FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**, *op. cit.*, p. 56).

seja pela pretensa legitimação de recolhimento de tributos para a manutenção da coroa ou do Estado.

A partir da análise da história amplamente lecionada acerca da evolução das ordens jurídicas, especialmente no que concerne à elaboração de Cartas Constitucionais, é possível reconhecer que três eventos foram essenciais para a determinação do raciocínio acerca da necessidade de limitação do Estado no exercício do poder de intervir no patrimônio privado: a Magna Carta de 1215 do Rei João Sem Terra (Inglaterra) – e os eventos subsequentes que produziram ou foram motivadas por ideias relacionadas à limitação do poder fiscal e à defesa da liberdade –, a revolução norte-americana, que permitiu o desenvolvimento da Constituição dos Estados Unidos da América, e a revolução francesa.

A *Magna Charta Libertatum* de 1215 resultou de um esforço dos barões ingleses em pressionar a monarquia britânica para afastar a tributação excessiva sobre a propriedade territorial, o comércio marítimo e as heranças. Por consequência, a coroa foi verdadeiramente constrangida a editar um diploma (normativo) que assegurasse, dentre outras questões relativas à organização social, a deliberação e consentimento pelo conselho geral do reino sobre as majorações tributárias e o respeito à razoabilidade, certa anterioridade e publicidade na inovação por meio de tributos (impostos e taxas)¹³.

Para muitos, o advento da Magna Carta de 1215 foi definitiva para determinar a influência e o poder do parlamento inglês, cujos reflexos são observados na atualidade. No que concerne à legitimação do parlamento britânico para deliberar sobre matéria tributária, assinalou Francis Fukuyama:

Os parlamentos ingleses começaram a se reunir, desde o século XIII, com uma regularidade maior que a de seus equivalentes franceses, espanhóis ou russos. Sua função original era judicial, mas com o passar do tempo vieram a ter um papel político muito mais amplo como governantes em conjunto com o rei. O papel do parlamento na aprovação de tributos era particularmente importante, uma vez que incluía grande maioria dos proprietários de terras do reino, cujos

¹³ O jurista Cláudio de Cicco tratou do contexto e de algumas consequências com o surgimento da Magna Carta em 1215: “Após a ascensão da dinastia Plantagenet, o endurecimento de monarcas como Henry II, assassino de Thomas Becket, que desejava a autonomia da Igreja perante o rei, como de seu filho João, que empreendeu guerra contra os franceses, sobrecarregando o povo de impostos para custeá-la, que o alto Clero e a Nobreza o obrigaram a aceitar a *Magna Charta*, em 1215, em que seu poder de lançar impostos foi limitado por um Parlamento que reunia a Câmara dos *Lordes*, Clero e Nobres e a dos *Comuns* ou plebeus. Também foi reconhecido o direito de alguém se defender de acusações do rei em liberdade, exceto em caso de flagrante delito, o famoso “*habeas corpus*”, hoje adotado em inúmeros países.” (DE CICCIO, Cláudio. **História do direito e do pensamento jurídico**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 117-118).

ativos e rendimentos serviam como uma base fiscal nacional. Nos séculos XIV e XV, a Câmara dos Comuns havia trabalhado com os monarcas ingleses para remover funcionários incompetentes ou corruptos e assumiu um papel regular de supervisão financeira dos recursos por ela apropriados.¹⁴

E é justamente na Inglaterra no século XVII que surgirá a obra de referência do pensamento liberal, postulando a defesa das liberdades individuais e o direito de propriedade, a limitação do poder do Estado e o envolvimento político da comunidade nos processos decisórios que ditam os rumos de uma sociedade civil organizada: *Os dois tratados sobre o governo* (civil) de John Locke.

Com apoio no direito natural e lançando as bases do contratualismo, John Locke identifica as seguintes razões para a submissão (renúncia parcial da liberdade) pelos indivíduos:

Se o homem no estado de natureza é tão livre como se disse, se ele é o senhor absoluto da sua própria pessoa e das suas posses, se ele é igual ao maior dos homens e não está sujeito a ninguém, por que razão renunciaria à sua liberdade, a esse império, e se sujeitaria ao domínio e controlo de outro poder? A resposta é óbvia: embora ele possua esse direito no estado de natureza, contudo, o seu gozo é muito incerto e está constantemente exposto à invasão de outros; pois, sendo todos tão reis quanto ele, cada um é um seu igual, e a maior parte não respeita estritamente a equidade e a justiça. Assim, o usufruto da propriedade que ele possui no estado de natureza é muito inseguro e mal salvaguardado. Esta situação leva-o a querer abandonar o estado de natureza, o qual, por muito livre que seja, está cheio de medos e perigos contínuos; tem por isso razões para abandonar o estado de natureza e entrar voluntariamente numa sociedade juntamente com outros homens que já estão unidos ou que tencionam unir-se, com o propósito da preservação mútua das suas vidas, liberdades e bens, a que dou o nome genérico de propriedade.¹⁵

E o filósofo conclui:

A preservação da sua propriedade é o fim principal e capital em vista do qual os homens se unem em comunidades políticas e se submetem ao governo. Do estado de natureza estão ausentes muitas das condições de realização desse fim.¹⁶

Ainda que a obra de John Locke encontre grande guarida entre os cientistas políticos, as considerações deduzidas no texto são relevantes para a concepção do homem como titular de direitos que devem ser protegidos pelo Estado, de tal modo que o fundamento da organização da sociedade civil não mais decorre de processos históricos complexos, ou da vontade divina,

¹⁴ FUKUYAMA, Francis. **As origens da ordem política: dos tempos pré-humanos até a Revolução Francesa**. Rio de Janeiro: Rocco, 2013. p. 447.

¹⁵ LOCKE, John. **Dois tratados do governo civil**. Lisboa: Edições Almedina, 2015. p. 315-316.

¹⁶ *Ibidem*, p. 316.

mas da vontade dos indivíduos com o propósito de preservação da vida, da liberdade, da propriedade e etc. Os reflexos deste pensamento no direito são conhecidos.

E é justamente ao tratar acerca da segurança da propriedade e da limitação de poderes detidos pelos líderes de determinado governo que John Locke ofertou as bases para a racionalização da relação jurídico-tributária em uma sociedade organizada:

[...] o poder supremo não pode retirar a ninguém uma parte da sua propriedade sem o seu próprio consentimento. Porquanto a preservação da propriedade é o fim do governo e a razão pela qual os homens ingressam na sociedade. Ora, a preservação da propriedade pressupõe necessariamente e exige que as pessoas possam possuir propriedade; de outro modo, teríamos de supor que os homens, ao entrar na sociedade, perdiam aquilo cuja preservação constituía a finalidade de tal acto de associação, o que seria um absurdo demasiado grosseiro para ser sustentado por alguém. Por conseguinte, se os homens possuem propriedade no interior da sociedade, então têm direito aos bens que a lei da comunidade declara serem seus, e ninguém tem o direito de lhes tirar a sua substância, ou qualquer parte desses bens, sem o seu próprio consentimento. Se assim não for, eles não são proprietários de coisa nenhuma, porquanto, na verdade, eu não tenho a propriedade daquilo que um outro homem pode com direito tirar-me quando lhe aprouver e contra o meu consentimento. Trata-se, pois, de um erro pensar que o poder supremo ou legislativo de uma comunidade política pode fazer o que quiser e dispor de forma arbitrária dos bens do súbdito, ou apropriar-se de uma parte dos bens deste quando lhe convém. Não é muito de temer que tal ocorra em governos em que o poder legislativo pertence, por inteiro ou em parte, a assembleias variáveis cujos membros, após a dissolução da assembleia, estão submetidos às leis comuns do seu país, em igualdade com os demais súbditos. Mas nos governos em que o poder legislativo reside numa assembleia única, permanente e inamovível, ou num só homem, como acontece nas monarquias absolutas, existe o perigo de que aqueles em quem foi investido o poder legislativo pensem que o seu interesse particular é distinto do interesse do resto da comunidade, e tenderão a aumentar as suas riquezas e o seu poder tirando ao povo o que lhes agrada. A existência de leis boas e equitativas que delimitam a propriedade de cada um relativamente aos outros súbditos não é suficiente para protegê-la, se aquele que comanda os súbditos tiver o poder de retirar a qualquer indivíduo a parte que lhe aprouver da sua propriedade, de usá-la e dela dispor como lhe parecer melhor.¹⁷

E arremata:

Mas esteja o governo em que mãos estiver, o facto é que é confiado, como mostrei anteriormente, a quem o recebe com uma condição e com esta finalidade: que os homens possam possuir com segurança as suas propriedades. No entanto, o príncipe ou o senado, ainda que detenham o poder de fazer leis para a regulamentação da propriedade dos súbditos entre si, jamais podem assumir o poder de se apropriar, por inteiro ou em parte, da propriedade dos seus súbditos, sem o consentimento deles.¹⁸

¹⁷ *Ibidem*, p. 326-327.

¹⁸ *Ibidem*, p. 327.

Ao tratar da primeira geração de direitos fundamentais, inevitavelmente serão reconhecidas as “liberdades individuais”, os “direitos individuais”, os “direitos políticos” e “direitos civis” originados a partir das ideias de filósofos inspirados na obra de Locke.

Por sua vez, a revolução norte-americana produziu um diploma normativo de referência para todas as democracias dos anos seguintes. Atribui-se por fonte deste período revolucionário o esgotamento de uma população sujeita à colonização inglesa, cujo estopim teria sido a imposição do *Townshend Acts* – um conjunto de normas que agravavam a tributação sobre a produção e o consumo de bens essenciais e de uso recorrente nas colônias da América do Norte.

O movimento de independência foi construído a partir do desgaste da sociedade erguida nas terras da América do Norte, cujo esgotamento, inclusive por questões fiscais, revelaram um verdadeiro conflito entre o império britânico e o desejo local de autogoverno. Tal percepção encontra guarida na obra de Lord Acton:

Veio, em seguida, a questão maior da taxação. A regulamentação do comércio externo era admitida. A Inglaterra patrulhava os mares e protegia a América contra piratas e contrabandistas. Alguma remuneração poderia ser razoavelmente reivindicada; mas deveria ser conseguida de tal forma a não prejudicar ou impedir o crescimento da riqueza. As restrições contra a indústria e o comércio destinavam-se ao benefício da Inglaterra e ao prejuízo de suas colônias. Os colonos demandaram que as disposições trouxessem vantagens mútuas. Não chegaram ao extremo de afirmar que tais disposições deveriam ser vantajosas apenas para eles, sem considerar as nossas, fato aliás que vem constituindo nossa política colonial atual. O pleito não era, originalmente, excessivo. Acabou sendo base para a imputação de que a disputa era, nos dois lados, uma questão de interesses sórdidos. Achamos mais justo dizer que a motivação era: império de um lado e autogoverno do outro. Era uma questão entre liberdade e autoridade, governo por consentimento e governo pela força, controle do indivíduo pelo Estado e controle do Estado pelo indivíduo. A contenda jamais foi definida nesses termos. Na Inglaterra, ela já fora ajustada havia muito tempo. Ficara acertado que a Legislatura poderia, sem infringir nenhuma lei ética ou constitucional, sem abalar sua autoridade ou ficar exposta à revolta justa, formular leis que prejudicassem o indivíduo em benefício da religião inglesa ou do comércio inglês. Se tal princípio fosse abandonado na América, não poderia ser mantido na Irlanda, e a bandeira verde poderia tremular sobre o Castelo de Dublin.¹⁹

¹⁹ LORD ACTON. *Ensaio – Uma antologia*. Rio de Janeiro: Topbooks, 2014. p. 275.

A luta pela independência dos Estados Unidos da América resultou em diversos diplomas e declarações de defesa das liberdades individuais²⁰, da possibilidade de governos²¹ eleitos e de um regime democrático para definir os rumos de uma nação.

Consta da obra de Thomas Paine – notório pensador acerca das revoluções norte-americana e francesa – uma série de “direitos do homem” que deveriam ser protegidos pelo Estado, com vistas a resguardar a vida, a liberdade, a igualdade, a propriedade e instituir a igualdade de tratamento perante a lei. Da obra *Direitos do Homem* pode ser extraída uma importante lição acerca da “calibragem” entre a carga tributária instituída e a necessidade de prestações estatais para assegurar uma condição de vida digna à população.

Segundo o autor, a redução do ônus tributário implica na redução da participação do Estado na prestação de serviços públicos para socorrer os mais pobres. E, a partir da análise dos dados do tesouro acerca de tal possibilidade, conclui da seguinte forma:

Seja como for, não representa outra coisa senão a consequência da carga excessiva dos impostos, uma vez que quando os impostos eram muito baixos, os pobres eram capazes de manterem a si mesmos, e não havia taxas para auxílio dos pobres. No estado em que se encontram as coisas atualmente, um trabalhador, com esposa e dois ou três filhos, não paga menos do que entre sete e oito libras por ano em impostos. Não está ciente disso, porque está disfarçado para ele nos artigos que compra e ele pensa apenas em termos de como são caros; mas como os impostos tiram dele, ao menos, uma quarta parte de seus ganhos anuais, torna-se, conseqüentemente, incapacitado para

²⁰ Sobre o movimento inaugurado com a edição do *Bill of Rights* e as declarações dos estados norte-americanos que permitiram a consolidação ulterior da Constituição dos Estados Unidos da América, destaca-se a análise de Dimitri Dimoulis e Leonardo Martins: “No ano da Declaração da Independência das 13 ex-colônias inglesas na América do Norte proclamou-se, no Estado da Virgínia, em 12 de junho de 1776, uma “Declaração de Direitos” (Bill of Rights). Em seu texto, foram enunciados direitos tais como a liberdade, a autonomia e a proteção da vida do indivíduo, a igualdade, a propriedade e a livre atividade econômica, a liberdade de religião e de imprensa, a proteção contra a repressão penal.” Os autores concluem: “Declarações semelhantes foram feitas pelos demais Estados norte-americanos. A Constituição Federal da Filadélfia não compreendia, em sua versão inicial de 1787, uma declaração de direitos. Mas essa lacuna foi preenchida em 15 de dezembro de 1791 com a ratificação das dez primeiras Emendas à Constituição Federal, que proclamaram direitos tais com a liberdade de religião, a livre manifestação do pensamento, a segurança, a proteção contra acusações penais infundadas e penas arbitrarias e a propriedade individual.” (DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo. **Teoria geral dos direitos fundamentais**. 7. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020. p. 25).

²¹ Dentre os autores que marcaram o pensamento sobre os direitos e liberdades naquele período, destaca-se Thomas Paine na obra *Direitos do Homem*. Sobre o governo, afirmou Thomas Paine: “Governo não é uma transação que qualquer homem, ou qualquer grupo de homens tem o direito de estabelecer e exercer para seu próprio lucro, mas inteiramente um depósito de confiança em direito daqueles pelos quais o depósito de confiança é delegado, e por quem é sempre reassumível. Por isso mesmo, ele não possui direitos – são integralmente deveres.” (PAINE, Thomas. **Direitos do homem**. Bauru, SP: EDIPRO, 2005. p. 166). Em outro trecho da obra, afirmou o seguinte: “O governo não é mais do que uma associação nacional e o objetivo dessa associação é o bem de todos, tanto individual quanto coletivamente. Todo homem deseja exercer sua profissão e fruir os frutos de seus labores e da renda de suas propriedades em paz e segurança e com a menor despesa possível. Quando estas coisas são efetuadas, todas as funções para as quais o governo deve ser estabelecido são cumpridas.” (*Ibidem*, p. 176).

prover as necessidades de uma família, especialmente se ele próprio, ou qualquer membro da família, for atingido pela doença.²²

Nesse sentido, propõe Thomas Paine a seguinte solução:

O primeiro passo, portanto, que possibilitaria um efetivo alívio seria abolir inteiramente as taxas para auxílio dos pobres e no lugar delas criar uma redução de impostos que atinjam os pobres, correspondente ao dobro do montante das presentes taxas para auxílio dos pobres, ou seja, quatro milhões por ano retirados dos impostos excedentes. Por meio desta medida, os pobres seriam beneficiados com dois milhões e aqueles que mantêm os lares com dois milhões. Isso, por si só, seria igual a uma redução de mais de vinte milhões da Dívida Nacional, e, por conseguinte, equivalente ao custo total da Guerra americana.²³

A sangrenta Revolução Francesa também tem a sua implosão relacionada à elevação de tributos sobre consumo – o “imposto do pão” – e a imposição de óbices legais para acesso e disposição da terra. Dentre os resultados desse longo processo é digno de nota a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789²⁴, a qual absorveu os ideais iluministas centrados na racionalidade humana e nas possibilidades de desenvolvimento social a partir da consagração das liberdades e separação do Estado da religião.

Georg Jellinek é enfático ao reconhecer a relevância da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão no direito, em especial, na consideração de direitos subjetivos e direitos públicos dos indivíduos:

Já observamos bem o alcance histórico e político desse documento, mas muito menos a importância que tem na história do direito e que conserva ainda em nossos dias. Qualquer que seja o valor intrínseco das proposições gerais contidas nessa Declaração, sob sua influência se formou, no direito positivo dos Estados do continente, a noção de direitos subjetivos e públicos do indivíduo. A literatura de direito público não conhecia, até então, senão os direitos do Chefe de Estado e os privilégios de classe, de particulares ou de certas corporações. Os direitos gerais dos indivíduos não pareciam senão sob a forma de deveres do Estado, e não constituíam, para o indivíduo, títulos caracterizadores de direito. Não foi senão pela Declaração dos Direitos do Homem que se formou, no direito positivo, em toda sua amplitude, a noção de direitos subjetivos do cidadão frente ao Estado, noção que, até então não era conhecida senão pelo direito natural. Isso foi realizado em primeiro lugar pela Constituição de 3 de setembro de 1791: baseando-se na Declaração dos

²² *Ibidem*, p. 216.

²³ *Ibidem*.

²⁴ Acerca da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, os juristas Dimitri Dimoulis e Leonardo Martins observaram: “A Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, que foi redigida na França em 26 de agosto de 1789 e adotada definitivamente em 2 de outubro de 1789, é um texto em muitos aspectos parecido com as Declarações norte-americanas. Nela, encontram-se o reconhecimento da liberdade, da igualdade, da propriedade, da segurança e da resistência à opressão, da liberdade de religião e do pensamento, além de garantias contra a repressão penal.” (DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo, *op. cit.*, p. 25).

Direitos do Homem e do Cidadão, que a tinha precedido, fixou uma série de direitos naturais e civis garantidos pela Constituição.²⁵

A partir das revoluções norte-americana e francesa surgiram as declarações liberais²⁶, fortemente influenciadas pelo fundamento no direito natural de liberdade, foram criados desdobramentos que reafirmavam a possibilidade do indivíduo agir e pensar livremente, ser tratado com igualdade em relação aos seus semelhantes e, especialmente, proteger a propriedade individual – direito inviolável e sagrado²⁷.

Tais experiências históricas se prestam a revelar o contexto de transição no ocidente e a rediscussão da submissão das pessoas ao poder central, de modo que as novas cartas de direitos e a edificação de estruturas estatais – Constituições – foram elaboradas e impostas sob o fundamento da defesa dos direitos do homem (individuais, políticos e civis), repudiando a manipulação indevida pelos poderosos na intervenção no patrimônio privado via tributação.

E especificamente em relação à tributação (via impostos) é necessário elencar a contribuição de Adam Smith ao elaborar as “quatro máximas relativas aos impostos em geral”, sendo a primeira máxima dedicada a estabelecer um “limite”, que seria concebido ulteriormente como o princípio da capacidade contributiva²⁸.

²⁵ JELLINEK, Georg. **A declaração dos direitos do homem e do cidadão: contribuição para a história do direito constitucional moderno**. São Paulo: Atlas, 2015. p. 34.

²⁶ Ao fazer menção aos “direitos fundamentais de primeira geração”, relacionados diretamente aos marcos históricos de transformação social que influenciaram pensamentos e pensadores nos tempos seguintes – precisamente, as revoluções liberais inglesa (1688), norte-americana (1776) e francesa (1789) – José Casalta Nabais reconhece a “ideia de liberdade” como a principal influência do ideário vindouro, conforme a seguinte citação: “[...] E, num primeiro momento, temos a ideia de *liberdade* política e económica, que se foi consolidando no século XIX e foi fruto imediato da “revolução liberal”. Foi a ideia de liberdade o suporte fundamental da primeira camada ou geração de direitos fundamentais – os *direitos de liberdade* a cuja afirmação e sustentação não foram alheios o liberalismo económico e o Estado liberal a que esse liberalismo deu suporte.” (NABAIS, José Casalta. Um direito fundamental a não pagar impostos? *In*: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. **Direitos Fundamentais dos Contribuintes: Homenagem ao Jurista Gilmar Ferreira Mendes**. São Paulo: Almedina, 2021. p. 241).

²⁷ Celso Ribeiro Bastos afirmou o seguinte em relação ao direito de propriedade elevado à condição de inviolável e sagrado pelo artigo 17 da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789: “Nos Estados de doutrinas individualistas o direito de propriedade erige-se num dos direitos fundamentais do homem, ao lado da liberdade e da segurança. Ele vai buscar sua fundamentação no direito natural. A Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789 assim encara a propriedade, é dizer: entre os direitos naturais imediatamente após a liberdade, antes da segurança e da resistência à opressão. No seu art. 17 ela dispõe que a propriedade é um “direito inviolável e sagrado”. As diversas Constituições revolucionárias da história francesa mantiveram coerência com este ponto de vista, situando a propriedade entre os direitos naturais.” (BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 2017).

²⁸ A identificação da origem da capacidade contributiva na obra de Adam Smith consta de texto clássico da lavra de Aliomar Baleeiro: “Destarte, a capacidade contributiva, objetivamente considerada, pressupõe, no indivíduo, uma base econômica – patrimônio ou renda – apta a suportar o gravame. Já se disse desde Adam Smith e repete-se ainda que, afinal, todo imposto, em última análise, subtrai uma parcela da renda, variando apenas o momento ou aspecto dela. Atingi-la-á, como imposto sobre a renda, pela medida em que a receber o contribuinte, ao cabo de um ano, ou pela acumulação e aplicação em elementos patrimoniais, ou, ainda, ao ser despendida sob várias

A primeira máxima foi redigida nos seguintes termos:

Os súbditos de todos os Estados devem contribuir para a manutenção do governo, tanto quanto possível, em proporção das respectivas capacidades, isto é, em proporção do rédito que respectivamente usufruem sob a protecção do Estado. A despesa do governo para os indivíduos de uma grande nação é semelhante à despesa de administração para os co-arrendatários de uma grande herdade, obrigados a contribuir na proporção dos seus respectivos lucros na herdade. Na observância ou não dessa máxima consiste o que se chama a igualdade ou desigualdade de tributação [...].²⁹

Os séculos XVII e XVIII podem ser indicados como o período de evolução da tributação enquanto um meio de obtenção de recursos legítimos pelo Estado, desde que protegidos os direitos individuais (vida, liberdade, propriedade, igualdade, segurança e etc.), ofertados por seus pensadores e ocorrências históricas as bases para os direitos humanos (ou direitos fundamentais) de primeira geração, ou, em outros termos, o direito subjetivo de exigir a abstenção do Estado na prática de atos confiscatórios.

No referido período surge o Estado Liberal³⁰, ora concebido como o primeiro modelo de Estado desenvolvido a partir da limitação do poder, o reconhecimento de direitos individuais e a adoção da igualdade entre os homens, inclusive para fins de participação política na sociedade civil organizada.

Tal constatação apenas reforça a percepção de que o tributo sempre foi utilizado como instrumento de poder e símbolo maior de abuso pelos governantes. As transgressões de limites toleráveis de confisco do patrimônio privado foram motivadoras de rompimentos sociais

formas de consumo, investimento, etc.” (BALEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1974. p. 370).

²⁹ SMITH, Adam. **Riqueza das nações**, vol. II. 6. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian. p. 485-486.

³⁰ A análise do arquétipo do Estado Liberal e os conflitos entre discursos de contenção do Estado e defensores de liberdades individuais, bem como defensores do livre mercado e a necessidade de criação de instituições de proteção de direitos e correção de distorções são questões tratadas nas obras de referência da atualidade. Nesse sentido, destaca-se trecho do clássico “*O custo dos direitos: por que a liberdade depende dos impostos*” de Stephen Holmes e Cass R. Sunstein: “Um governo liberal eficaz, concebido para reprimir a fraude e o uso da força, deve evitar toda tática arbitrária e autoritária. Os que manejam os instrumentos de coerção devem ser institucionalmente disciplinados para usá-los para fins públicos e não privados. Em sua concepção ideal, o governo liberal extrai recursos da sociedade de forma justa e os reutiliza de modo hábil e responsável para produzir bens e serviços socialmente úteis, tais com a repressão ao roubo e ao furto. É nesse sentido exato que um Estado liberal bem-sucedido deve ser bem organizado. Seu governo deve ser capaz de criar um ambiente favorável para os negócios, no qual os investidores tenham confiança de que colherão amanhã os frutos dos esforços feitos hoje. Sem tal Estado, é muito improvável que surjam ou sobrevivam mercados operantes, capazes de produzir prosperidade. Um Estado capaz de reprimir de forma confiável a fraude e o uso da força e fazer valer os direitos de propriedade é uma realização cooperativa de primeira magnitude, e o mundo, infelizmente, está cheio de exemplos negativos. Porém, se os direitos privados dependem essencialmente de recursos públicos, não pode haver uma oposição fundamental entre o “Estado” e o “livre mercado”, não pode haver contradição entre a cooperação social politicamente orquestrada e a liberdade individual plena.” (HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos: por que a liberdade depende dos impostos**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019. p. 49-50).

marcantes. Os conflitos oriundos da controvérsia em torno dos limites impositivos e a falta de previsibilidade de impacto sobre o patrimônio privado foram determinantes para que diversas transições sociais tenham pautado a elaboração de novas ordens constitucionais.

Aliás, com amparo em outras áreas do conhecimento humano, o jurista Ives Gandra da Silva Martins elaborou um estudo para demonstrar que o fenômeno tributário está intrinsecamente relacionado às expressivas mudanças nas sociedades e na própria história do poder:

O estudo da história demonstra que a carga tributária jamais foi justa e beneficiou sempre mais, nestes últimos 6.000 anos, os detentores do poder do que a comunidade por eles governada.

Não é, pois, possível estudar o Direito tributário sem estudar história e esta enfraquece qualquer argumento jurídico mais idealista sobre as nobres finalidades do tributo – que só seriam nobres, se justas e que nunca são justas, porque, se fossem, os governantes de todo o mundo também o seriam e a corrupção os desperdícios e as “benesses” oficiais estariam reduzidas a sua expressão nenhuma.³¹

Indubitavelmente, a questão da evolução histórica do tributo poderia ser iniciada a partir do desenvolvimento da ideia de propriedade, das consequências de guerras primitivas de conquista de territórios, com a submissão de pessoas à escravidão e confisco de seus respectivos bens, ou do desenvolvimento das primeiras estruturas de poder e concentração de poderes de mando em determinados indivíduos. Porém, tais considerações teriam melhor amparo em estudos dedicados à economia política ou à história. O direito tributário se origina de outra perspectiva científica e recai sobre os meios normativos criados pelo ser humano.

Isto porque a evolução das relações sociais que possibilitaram o nascimento de relações jurídicas necessariamente é marcada pela organização do poder e a elaboração de um ordenamento jurídico – imperativo, prescritivo e universal –, aplicável à determinado grupo em certo tempo e espaço, cujos traços são reconhecidos a partir da análise do direito posto.

Significa afirmar que o direito tributário objeto de estudo pelos cientistas do direito deve corresponder a determinado sistema jurídico que estipule hipóteses de incidência tributária, cujo guardião é uma estrutura legitimada – um Estado – que pratica a ação fiscal nos termos de enunciados prescritivos de regras, limitado e orientado por princípios que tradutores de valores

³¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Uma teoria do tributo**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 91.

dotados de normatividade daquela institucionalidade, submetendo tanto administradores, quanto administrados.

2.3 O sistema normativo

O direito brasileiro corresponde ao sistema de enunciados prescritivos organizados de acordo com a lógica estabelecida por regras³² de edição, pertencimento e subordinação instituídas no próprio sistema, cuja reunião do texto normativo e a construção de significados ocorre a partir da verificação de uma hierarquia, tendo por núcleo irradiador de legitimidade e fundador do sistema a Constituição Federal de 1988. Os enunciados normativos positivados no sistema estabelecem relações de subordinação e derivação³³ que autorizam ao intérprete a identificação da totalidade do texto normativo como o direito aplicável aos fenômenos ocorridos no território brasileiro.

O conteúdo, o sentido e o alcance dos institutos³⁴ de direito são percebidos pelo intérprete na construção racional de proposições jurídicas a partir dos enunciados prescritivos positivados no sistema, atribuída à Constituição Federal a fonte do poder de inovação e

³² Acerca das regras de estruturação do sistema, afirmou Tercio Sampaio Ferraz Junior: “Entendemos por *sistema* um conjunto de objetos e seus atributos (repertório do sistema), mais as relações entre eles, conforme certas regras (estrutura do sistema). Os objetos são os componentes do sistema, especificados pelos seus atributos, e as relações dão o sentido de coesão ao sistema.” (FERRAZ JUNIOR., Tercio Sampaio. **Teoria da norma jurídica: ensaio de pragmática da comunicação normativa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2016. p. 127).

³³ Asseverou Paulo de Barros Carvalho: “O sistema do direito oferece uma particularidade digna de registro: suas normas estão dispostas numa estrutura hierarquizada, regida pela fundamentação ou derivação que se opera tanto no aspecto material quanto no formal ou processual, o que lhe imprime a possibilidade dinâmica, regulando, ele próprio, sua criação e suas transformações. Examinando o sistema de baixo para cima, cada unidade normativa se encontra fundada, material e formalmente, em normas superiores. Invertendo-se o prisma de observação, verifica-se que das regras superiores derivam, material e formalmente, regras de menor hierarquia. A Carta Magna exerce esse papel fundamental na dinâmica do sistema, pois nela estão traçadas as características dominantes das várias instituições que a legislação comum posteriormente desenvolverá. Sua existência imprime, decisivamente, caráter unitário ao conjunto, e a multiplicidade de normas, como entidades da mesma índole, lhe confere o timbre de homogeneidade. Isso autoriza dizermos que o sistema também empírico do direito é unitário e homogêneo, afirmação que vale para a referência ao direito nacional de um país, ou para aludirmos ao direito internacional, composto pela conjunção do pluralismo dos sistemas nacionais.” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 8. ed. São Paulo: Noeses, 2021. p. 224).

³⁴ Sobre a necessária harmonia do sistema para a construção de sentido e compreensão da norma incidente, destaca-se a afirmação de Geraldo Ataliba: “Sendo o Direito um sistema, torna-se mais fácil apreender o conteúdo, sentido e alcance de seus institutos e normas em função das exigências postuladas por esses princípios. Olvidar o cunho sistemático do Direito é admitir que suas formas de expressão mais salientes, as normas, foram um amontoado caótico, sem nexos, nem harmonia, em que cada preceito ou instituto pode ser arbitrária e aleatoriamente entendido e aplicado, grosseiramente indiferente aos valores jurídicos básicos resultantes da decisão popular.” (ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 17).

introdução de novos veículos normativos no ordenamento jurídico. As normas constitucionais – princípios e regras – legitimam, condicionam e integram a formação do significado das normas a partir de incidências jurídicas, exigindo a harmonização do direito para a viabilização da produção dos efeitos pretendidos pelo ente introdutor da norma.

Os propósitos máximos da república brasileira, para além de normas programáticas, estão positivados na Constituição Federal, revelando um conjunto de prescrições direcionadas a condicionar e nortear o comportamento de agentes investidos de poder público – especialmente, o poder de fiscalizar a exigência do crédito tributário e o pagamento aos cofres do tesouro – e as relações estabelecidas entre entes públicos e privados no ambiente de convivência harmônica instituído, primordialmente, nas disposições do texto constitucional.

Desta feita, deve-se partir da Constituição Federal de 1988 para reconhecer as proporções das normas relativas à relação jurídico tributária³⁵ no sistema brasileiro. Evidentemente, a interpretação de enunciados prescritivos e o desenvolvimento racional das normas devem decorrer do lançamento atento do olhar do exegeta sobre as disposições normativas existentes no sistema – válidas³⁶ até que sejam retiradas pela mesma autoridade que as introduziu –, considerado o todo harmônico e inevitavelmente coincidente sobre a verificação da ocorrência de fatos jurídicos previstos na hipótese de incidência normativa.

Mais precisamente, o reconhecimento dos contornos de um instituto jurídico na Constituição Federal pode encontrar amparo em normas infraconstitucionais, em especial,

³⁵ Em elogiosa análise da contribuição de Geraldo Ataliba sobre a interpretação do direito tributário, Paulo de Barros Carvalho afirmou o seguinte: “Dentre os muitos legados que a obra fecunda de Geraldo Ataliba nos deixou, está a necessidade premente de partirmos do Texto Constitucional para podermos compreender a devidas proporções do sistema tributário brasileiro. Sem uma tomada de posição consciente a respeito das diretrizes sobranceiras estabelecidas pela Lei Suprema, fica difícil, para não dizer impossível, isolarmos a planta básica dos tributos, percebendo as peculiaridades de um subdomínio normativo cuja complexidade vem crescendo numa velocidade espantosa. Mais do que nunca, o esforço da atividade cognoscente, neste setor, reivindica uma drástica redução da multiplicidade extensiva de funções, órgãos e atividades, inerentes ao fenômeno impositivo, para que possa aparecer, como resíduo, um plexo racional de enunciados, orientadores do raciocínio que vai nos conduzir à inteligência dos numerosos comandos prescritivos.” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**, *op. cit.*, p. 221).

³⁶ A validade foi didaticamente definida por Clarice Von Oretzen de Araújo: “Assim, a validade se revela como um conceito relacional e retrospectivo, uma vez que depende de uma norma anterior, que tenha previsto o desdobramento de regulação que ocasiona a norma inferior, até que a positivação chegue ao máximo grau de concreção, com as normas concretas consubstanciadas por sentenças judiciais, atos administrativos, contratos. Este processo de desdobramento dos ordenamentos jurídicos é concebido segundo um procedimento de imunização das normas que impede o questionamento da relação de autoridade entre emissor e receptor normativos. Para a pragmática, a validade das normas é uma qualidade que assegura as expectativas entre o emissor e o receptor da comunicação legal, mesmo contra a fatualidade da desilusão de expectativas, neutralizando os comportamentos decepcionantes.” (ARAÚJO, Clarice von Oertzen de. **Incidência jurídica: teoria e crítica**. São Paulo: Noeses, 2011. p. 170).

quanto ao esclarecimento de eventuais repercussões sobre comportamentos que se pretende regular. No entanto, o generoso texto constitucional brasileiro oferta em boa medida a revelação do conteúdo jurídico de seus institutos, dada a minuciosa disposição acerca de regras e princípios, notadamente, aquelas relativas à tributação.

Disto resulta a inescapável necessidade de ser avaliada a totalidade do texto constitucional, não sendo tolerada a construção de norma tributária que apenas considere a possibilidade do exercício de uma competência tributária, ou mesmo o possível significado de um princípio específico para a tributação inserido no texto. Devem ser levados em conta os princípios informadores de todo o texto constitucional e as regras que possam orientar e limitar determinado comportamento. Eis a razão pela qual os fundamentos e objetivos fundamentais do princípio republicano não podem ser deixados de lado pelo intérprete efetivamente comprometido em compreender o sentido das normas tributárias.

Aliás, o próprio sistema tributário nacional, por suas disposições, determina a observância de outros direitos e garantias previstos no texto constitucional. Conclui-se, assim, que inexistente autorização para a interpretação da Constituição Federal em tiras³⁷, mas o dever do exegeta de procurar os sentidos e se debruçar sobre o texto para efetivamente desenvolver o entendimento acerca das repercussões da incidência da norma jurídica. Deve-se adicionar a esta ponderação que qualquer interpretação de texto normativo deve considerar o sistema positivado, desde disposições constitucionais até atos administrativos, para viabilizar a aplicação das normas tributárias.

Importa o reconhecimento da competência legiferante (Constituição Federal) enquanto a aptidão para a instituição de um tributo dentro dos limites estipulados no sistema (Constituição Federal) para que o veículo normativo que institui a hipótese de incidência tributária (legislador) – por todos os seus aspectos (material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo) – determine o quanto devido pelo cômputo da base de cálculo e da alíquota, bem como a multa por inadimplemento da obrigação (legislador), e seja aplicado pela administração tributária (ato

³⁷ A impossibilidade de interpretação da Constituição Federal em tiras foi tratada por Eros Roberto Grau: “Aqui devo salientar, contudo, inicialmente, que, assim como jamais se interpreta um texto normativo, mas sim o Direito, não se interpretam textos normativos constitucionais, isoladamente, mas sim a Constituição, no seu todo.

Não se interpreta a Constituição em tiras, aos pedaços.

A interpretação de qualquer texto normativo da Constituição impõe ao intérprete, sempre, em qualquer circunstância, o caminhar pelo percurso que se projeta a partir desse texto até a Constituição.” (GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988 (Interpretação e Crítica)**. 17. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015. p. 161).

infralegal) mediante o procedimento previamente estabelecido para a ação de ofício ou a homologação do esforço do sujeito passivo na hipótese de delegação da atribuição de informar os elementos fáticos que comprovam a ocorrência do fato imponível.

Portanto, a norma jurídica resulta do processo de interpretação dos enunciados vigentes em determinado sistema normativo, posto que a possibilidade de escolha de dispositivos presentes em determinado sistema para a conformação da norma pelo intérprete resultaria na negativa do império das leis e na possibilidade de eleição das regras de regência do comportamento humano de acordo com a conveniência individual.

Para além da caracterização do direito enquanto um produto do esforço humano de estabelecer regras de convivência, este não pode se prestar a satisfazer pretensões momentâneas do indivíduo pela negativa de observância das relações estabelecidas dentro e a partir do sistema normativo. Eis a razão para que se conceba a existência de um único sistema jurídico, e não da convivência entre estatutos criados para regular situações específicas. O Estado de Direito é uno e não se fraciona pela intenção circunstancial de eleger disposições mais convenientes para conformar a norma jurídica pelo intérprete.

Não apenas pela coincidência de expressões textuais, mas pela referência a outros institutos jurídicos dentro da própria Constituição Federal é que se pode afirmar que não estão encerrados os mandamentos concernentes à tributação nos artigos 145 a 162 da Carta Magna, visto que o sistema normativo busca uma dinâmica interna e subsiste com sentido a partir da interpretação do todo. Veja-se, por exemplo, que a observância do princípio da capacidade contributiva deve proceder em atenção aos “direitos individuais”, conforme o artigo 145, parágrafo 1º; ou mesmo que o dispositivo introdutório das “limitações do poder de tributar” reclama a observância de “outras garantias asseguradas ao contribuinte”, conforme o artigo 150, *caput*, da Constituição Federal.

Se pela prática do regime republicano são determinados alguns poucos investidos da confiança pública para representar os interesses da comunidade, a conformação da norma jurídica é autorizada para o intérprete verdadeiramente comprometido com o objeto analisado: o direito posto por procedimento legiferante previamente estabelecido, por esforço dos sujeitos investidos do poder pela representatividade, e disponibilizado no veículo oficial de publicização de textos normativos.

O enunciado normativo faz parte de um todo do ordenamento jurídico, de tal modo que a relação da parte com o todo exige que a interpretação resulte da adoção da leitura do sistema como um pressuposto da interpretação de determinado dispositivo, ainda que resulte a impressão imediata de que a hipótese delineada se aplique com maior precisão ao fato aferido.

Tal alerta cumpre tarefa elucidativa acerca da aplicação da lei, por força de conquista histórica positivada no ordenamento jurídico brasileiro. Eis um valor integrante do princípio republicano da Constituição Federal de 1988: obstar a arbitrariedade e consagrar a igualdade na aplicação da lei³⁸ sobre todas as situações idênticas verificadas pelo intérprete qualificado.

No campo tributário, as relações jurídico tributárias são estabelecidas a partir da lei³⁹, produzida pelo Poder Legislativo investido de competência impositiva, cujo exercício permite a introdução de texto legal que estabeleça a hipótese de incidência tributária. O tributo⁴⁰ está legalmente qualificado como decorrência do legítimo exercício da ação fiscal pelo Estado, limitado por princípios e regras prescritos na Constituição Federal, e que não deve ser confundida com a sanção por práticas de atos ilícitos. O tributo surge da dinâmica da vida em sociedade como exigência legítima do Estado para cumprir com os seus propósitos instituídos na Carta Magna, mas a perseguição ao crédito tributário é restrita para que a própria sociedade não seja comprometida.

Dos dispositivos constitucionais até o texto das leis tributárias, da ação pela administração fiscal⁴¹ até a revisão de atos pelo Poder Judiciário, todo o fenômeno impositivo

³⁸ Texto clássico da lavra de Celso Antônio Bandeira de Mello consagra a aplicação da lei como exigência de um ordenamento jurídico desenvolvido para regular a vida social e obstar a utilização do direito como fonte de privilégios ou perseguições: “A Lei não deve ser fonte de privilégios ou perseguições, mas instrumento regulador da vida social que necessita tratar equitativamente todos os cidadãos. Este é o conteúdo político-ideológico absorvido pelo princípio da isonomia e juridicizado pelos textos constitucionais em geral, ou de todo modo assimilado pelos sistemas normativos vigentes.” (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014. p. 10).

³⁹ Afirmou Dino Jarach: “O tributo é uma prestação coativa. Porém esta coerção não deriva de uma manifestação de vontade da Administração Pública, a qual, por sua iniciativa, tenha o direito de impô-la aos sujeitos particulares. Isto pode ter sido verdade em alguma época histórica, mas não o é mais no Estado moderno de direito, no qual está assentado o princípio fundamental da legalidade da prestação tributária, contido no aforismo latino “nullum tributum sine lege”. A fonte da coerção é, pois, exclusivamente a lei.” (JARACH, Dino. **O fato impositivo: teoria geral do direito tributário substantivo**. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004. p. 49).

⁴⁰ Consoante o texto clássico de Geraldo Ataliba: “Juridicamente define-se tributo como obrigação jurídica pecuniária, *ex lege*, que se não constitui em sanção de ato ilícito, cujo sujeito ativo é uma pessoa pública (ou delegado por lei desta), e cujo sujeito passivo é alguém nessa situação posto pela vontade da lei, obedecidos os desígnios constitucionais (explícitos ou implícitos).” (ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009. p. 34).

⁴¹ Ainda que adstrita ao cumprimento da lei, a administração pública também deve ser orientada pela equidade, pois na identificação do fato a partir de elementos do mundo fenomênico, ocasionalmente, a aplicação da lei geraria evidente injustiça. Disto resulta que se verificada circunstância que o legislador não poderia conhecer ao tempo de edição da lei, pode o administrador (fiscal) afastar a aplicação da norma ou mesmo estabelecer outros meios para

é regido por limites claros positivados no sistema para que a integridade das instituições não seja comprometida pelo desequilíbrio nesta relação que já produziu severas rupturas no passado. Os princípios e regras tributárias existem para que a própria sociedade possa conviver e o Estado cumprir com os seus objetivos fundamentais.

2.4 Princípios e regras

O Texto Constitucional de 1988 é tomado por uma nítida carga axiológica e prescritiva de obrigações aos poderes legitimados e de direitos aos cidadãos. Para além do debate em torno da hermenêutica constitucional, o resultado do labor do constituinte realmente conforma um amplo conjunto de enunciados prescritivos, dos quais a interpretação autoriza a construção pelo exegeta de princípios⁴², enquanto núcleos fundamentais do ordenamento para determinar finalidades específicas, e regras, determinantes para o adimplemento pelo sujeito (público ou privado) alvo da prescrição de comportamento.

que os efeitos delineados no veículo normativo possam se irradiar na realidade avaliada. Lecionou neste sentido Oswaldo Aranha Bandeira de Mello: “Ao se aplicar a lei, que é regra jurídica geral, abstrata e impessoal e corresponde, portanto, ao justo legal, não se pode deixar de considerar as circunstâncias da questão em foco. Muitas vezes, por estatuir de forma genérica, a lei prescinde de aspectos especiais, que se verificam por ocasião da sua atualização na hipótese, e na qual a aplicação da norma no seu exato rigor a tornaria injusta, e, então, ponderando-se sobre essa situação excepcional, cumpre amenizá-la.” O autor encerra a sua ponderação nos seguintes termos: “Retifica-se, destarte, o excesso que seria sujeitar o caso concreto aos seus estritos termos, e se faz como teria procedido o legislador se tivesse podido conhecer as particularidades da espécie em exame. Essa justiça do caso concreto é a equidade, que visa dar à lei a plenitude do seu vigor, ao amainar a rigidez do texto, como suprimindo a deficiência que defluiu da sua generalidade.” (MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. **Princípios gerais de direito administrativo**, vol. 1. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010. p. 424).

⁴² Os múltiplos significados da palavra “princípio” foram avaliados desde os primórdios da filosofia, conforme demonstrou Aristóteles na obra *Metafísica*: “(1) Princípio significa, num sentido, a parte de alguma coisa de onde se pode começar a mover-se; por exemplo, uma reta ou um caminho têm um princípio de um lado, e do lado oposto tem outro. (2) Noutro sentido, princípio significa o melhor ponto de partida para cada coisa; por exemplo, no aprendizado de uma ciência, às vezes não se deve começar do que é objetivamente primeiro e fundamento da coisa, mas do ponto a partir do qual pode-se aprender mais facilmente; (3) Princípio significa ainda a parte originária e inerente à coisa a partir da qual ela deriva: por exemplo, a quilha de uma nave, os fundamentos de uma casa e, nos animais, o coração segundo alguns, o cérebro segundo outros, ou ainda alguma outra parte segundo outros. (4) Em outro sentido, princípio significa a causa primeira e não imanente da geração ou seja, a causa primeira do movimento e da mudança; por exemplo, o filho deriva do pai e da mãe, e a rixa deriva da ofensa. (5) Noutro sentido, princípio significa aquilo por cuja vontade se movem as coisas que se movem e mudam as coisas que mudam; como são, por exemplo, as magistraturas das cidades, as oligarquias, as monarquias e as tiranias, e do mesmo modo as artes e, entre estas, sobretudo as arquitetônicas. (6) Ademais, o ponto de partida para o conhecimento de uma coisa também é dito princípio da coisa; as premissas, por exemplo, são princípios das demonstrações.” (ARISTÓTELES. **Metafísica**. São Paulo: Edições Loyola, 2002. p. 190).

Entenda-se a “construção pelo exegeta” como o exercício cognitivo do intérprete de reconhecer traços de significado a partir do texto jurídico (“signos”) para construir normas jurídicas, podendo a norma resultante contemplar verdadeiro princípio informador do sistema jurídico ou regra prescrita para o sujeito incumbido pelo sistema de cumprir com determinada missão comportamental.

E o princípio jurídico, conforme lecionado por Celso Antônio Bandeira de Mello:

[...] é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo.⁴³

Paulo Bonavides⁴⁴ afirmou que “em verdade, os princípios são o oxigênio das Constituições na época do pós-positivismo. É graças aos princípios que os sistemas constitucionais granjeiam a unidade de sentido e auferem a valoração de sua ordem normativa.”

Os princípios permitem o reconhecimento dos pilares de um ordenamento jurídico e os seus fundamentos de sustentação do sistema para a concretização de finalidades. Já as regras são normas destinadas a prescrever diretamente comportamentos, visando o controle da ação para atingir determinado fim autorizado ou não proibido pelo sistema.

Há notório debate acadêmico acerca dos conceitos de “princípio” e “regra” ofertados por Ronald Dworkin e Robert Alexy em duas obras de referência, respectivamente, o texto do professor da Universidade de Nova York *Levando os direitos a sério* e a obra *Teoria dos direitos fundamentais* do professor da Universidade de Kiel.

Após analisar diversos casos julgados pelo Judiciário, tradicionalmente citados nas obras jurídicas de língua inglesa, Ronald Dworkin apontou o seguinte sobre os princípios:

Os princípios possuem uma dimensão que as regras não têm - a dimensão do peso ou importância. Quando os princípios se inter cruzam (por exemplo, a política de proteção aos compradores de automóveis se opõe aos princípios de liberdade de contrato), aquele que vai resolver o conflito tem de levar em conta a força relativa de cada um. Esta não pode ser, por certo, uma mensuração exata e o julgamento que determina que um princípio ou uma política

⁴³ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 990-991.

⁴⁴ BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2020. p. 294.

particular é mais importante que outra freqüentemente será objeto de controvérsia. Não obstante, essa dimensão é uma parte integrante do conceito de um princípio, de modo que faz sentido perguntar que peso ele tem ou quão importante ele é.⁴⁵

Em relação às regras, Ronald Dworkin afirma que as regras:

[...] são aplicáveis à maneira do tudo-ou-nada. Dados os fatos que uma regra estipula, então ou a regra é válida, e neste caso a resposta que ela fornece deve ser aceita, ou não é válida, e neste caso em nada contribui para a decisão.⁴⁶

Na *Teoria dos direitos fundamentais*, afirmou Robert Alexy acerca dos princípios:

O ponto decisivo na distinção entre regras e princípios é que *princípios* são normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes. Princípios são, por conseguinte, *mandamentos de otimização*, que são caracterizados por poderem ser satisfeitos em graus variados e pelo fato de que a medida devida de sua satisfação não depende somente das possibilidades fáticas, mas também das possibilidades jurídicas. O âmbito das possibilidades jurídicas é determinado pelos princípios e regras colidentes.⁴⁷

Já em relação às regras, asseverou que:

[...] são normas que são sempre ou satisfeitas ou não satisfeitas. Se uma regra vale, então, deve se fazer exatamente aquilo que ela exige; nem mais, nem menos. Regras contêm, portanto, *determinações* no âmbito daquilo que é fática e juridicamente possível. Isso significa que a distinção entre regras e princípios é uma distinção qualitativa, e não uma distinção de grau. Toda norma é ou uma regra ou um princípio.⁴⁸

Ao analisar a obra de Robert Alexy, Willis Santiago Guerra Filho⁴⁹ ponderou que:

[...] As regras trazem a descrição de estados-de-coisa formado por um fato ou um certo número deles, enquanto nos princípios há uma referência direta a valores. Daí se dizer que as regras se fundamentam nos princípios, os quais não fundamentariam diretamente nenhuma ação, dependendo para isso da intermediação de uma regra concretizadora. Princípios, portanto, têm um grau

⁴⁵ DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. São Paulo: Martins Fontes, 2002. p. 42-43.

⁴⁶ *Ibidem*, p. 39.

⁴⁷ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 90.

⁴⁸ *Ibidem*, p. 91.

⁴⁹ É possível encontrar traduções acerca da obra de Robert Alexy indicando tanto “determinações de otimização”, quanto “mandamentos de otimização”. A segunda tradução é encontrada na obra conjunta de direito constitucional de Egon Bockmann Moreira, Vera Karam de Chueiri, Heloisa Fernandes Câmara e Miguel Gualano Godoy: “Já Alexy tem os princípios como norma jurídica por meio da qual são estabelecidos deveres de otimização aplicáveis em vários graus (‘mandamentos de otimização’), segundo as possibilidades normativas e fáticas. A colisão entre princípios não se resolve com a determinação imediata da prevalência de um sobre o outro, mas é estabelecida em função da ponderação entre princípios colidentes no caso. No conflito deverá ocorrer ponderação, que estabelecerá a prevalência de um deles. A aplicação de um princípio exige sempre a cláusula de reserva ‘Se no caso concreto um outro princípio não obtiver maior peso’. As regras seriam normas jurídicas que, se válidas, devem ser realizadas por completo – não existe medida ou variação para sua aplicação.” (MOREIRA, Egon Bockmann; CHUEIRI, Vera Karam de; CÂMARA, Heloisa Fernandes; GODOY, Miguel Gualano. **Fundamentos de Direito Constitucional Brasileiro**. Salvador: Editora JusPodivm, 2021. p. 249).

incomparavelmente mais alto de generalidade (referente à classe de indivíduos à que a norma se aplica) e abstração (referente à espécie de fato a que a norma se aplica) do que a mais geral e abstrata das regras. Por isso, também, poder-se dizer com maior facilidade, diante de um acontecimento, ao qual uma regra se reporta, se essa regra foi observada ou se foi infringida, e, nesse caso, como se poderia ter evitado sua violação. Já os princípios são “determinações de otimização” (*Optimierungsgebote*), na expressão de Alexy, que se cumpre na medida das possibilidades, fáticas e jurídicas, que se oferecem concretamente.⁵⁰

A partir da análise crítica das citadas obras de Ronald Dworkin e Robert Alexy, o jurista Humberto Ávila alcançou algumas conclusões acerca das espécies de normas, de modo a afirmar que os princípios são normas finalísticas, prospectivas e com “pretensão de complementariedade”, cuja aplicação requer uma avaliação pelo intérprete de certo estado de coisas a ser promovida e a conduta necessária ao seu alcance. Já as regras são normas “imediatamente descritivas” de comportamentos, retrospectivas e com “pretensão de decidibilidade e abrangência”, cuja aplicação exige a avaliação de correspondência com o imperativo dos princípios, essenciais para a “construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos⁵¹.”

A análise da Constituição Federal de 1988, especialmente dos artigos 145 a 156, revela que o amplo texto dedicado ao sistema tributário nacional produziu o mais amplo e minucioso conjunto de princípios e regras constitucionais fundadores do sistema tributário nacional, contemplando princípios limitadores do poder de tributar, regras de estabilização das relações entre o poder tributante e os pagadores de tributos, distribuição de competências impositivas e diretrizes gerais sobre as espécies tributárias previstas.

A análise do trajeto histórico normativo até a promulgação da Constituição Federal de 1988 revela a evolução do sistema tributário nacional desde a Carta Imperial, de modo que os significados e a função de princípios e regras do sistema vigente encontram também respaldo em experiências normativas passadas, ainda que nenhuma outra constituição brasileira tenha dedicado esforço mais pujante em limitar o poder de tributar aos direitos e garantias individuais do povo brasileiro do que a atual constituição.

⁵⁰ GUERRA FILHO, Willis Santiago. **Processo constitucional e direitos fundamentais**. 7. ed. São Paulo: SRS Editora, 2017. p. 51-52.

⁵¹ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 225.

3 A IDEIA SOBRE O MÍNIMO EXISTENCIAL

3.1 O que é uma ideia?

O ser humano é a única criatura dotada da capacidade de questionar e perceber a sua plena incompreensão sobre a totalidade da realidade à sua volta. O construtor de significados, ao alcançar o seu mais elevado desenvolvimento, perceberá a sua insignificância em relação ao todo. Trata-se do sujeito cognoscente agraciado pela possibilidade de perceber a sua existência e condenado a buscar na sua ignorância⁵² alguma solução para a angústia de seu destino; da sua incapacidade de localizar no tempo e espaço a sua origem e apontar o seu fim.

O ser humano é o proprietário do conhecimento (precário) e o único habilitado a vislumbrar tal circunstância, seja para tentar buscar o aprimoramento do seu saber, seja para negar tal condição de insuficiência evidente e renovar a sua convicção em relação ao conhecido como a totalidade do conhecimento. Ainda assim, é o titular do saber e o único capaz de traduzir as suas abstrações mentais sob formas que são reconhecíveis por seus semelhantes.

Justamente da representação mental decorrente de um processo de abstração de tudo aquilo que se percebe, mas não possui propriamente um objeto congruente na experiência, é que surgem as ideias.

Há diversos autores que discutiram no longo percurso da filosofia a origem das ideias, seja pelo reconhecimento da existência destas independentemente do ser humano, ainda que este seja o único capacitado a compreendê-las e reproduzi-las, seja como produto proveniente da atividade mental.

Na célebre obra *Fedro* de Platão, Sócrates discute com um jovem e chega em determinado momento a abordar sobre a natureza da alma humana e a possibilidade de conhecer

⁵² Sobre a eterna busca pelo conhecimento e o inevitável desembocar no desconhecido, destaca-se a célebre manifestação de Edgard Morin: “Enfim, os avanços do saber produzem uma nova muito profunda ignorância, pois todos os progressos das ciências do universo desembocam no desconhecido: o desconhecido da origem se origem há, do fim se existe um fim, da substância da realidade. E isso também se aplica à origem da vida, à fabulosa criatividade das espécies vegetais e animais, ao incrível poder de organização espontânea dos ecossistemas e da biosfera: isso se aplica, enfim, às origens da humanidade, hoje entendidas num devir de milhões de anos de hominização, mas sem que se entenda como e por que surgiu o ser de cérebro grande que foi capaz de se tornar, entre outros, Michelangelo, Beethoven, Hegel...” (MORIN, Edgar. **Conhecimento, ignorância, mistério**. Tradução Clóvis Marques. 2. ed. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 2020. p. 17).

da essência das coisas a partir do conhecimento dos Deuses. Em determinada passagem do diálogo, afirma Sócrates:

O pensamento de um Deus nutre-se de inteligência e de ciência puras. O mesmo se dá com todas as almas que procuram receber o alimento que lhes convém. Quando a alma, depois da evolução pela qual passa, chega a conhecer as essências, esse conhecimento das verdades puras a mergulha na maior das felicidades. Depois de haver contemplado essas essências, volta a alma ao seu ponto de partida. Mas, durante a revolução pela qual passou, ela pode contemplar a Justiça, a Ciência, não estas que conhecemos, sujeitas às mudanças e que se diferenciam segundo os objetos, mas a Ciência que tem por objeto o Ser dos Seres. Quando assim contemplou as essências, quando se saciou da sua sede de conhecimento, a alma mergulha novamente no interior do céu e volta ao seu pouso.⁵³

E a alma humana somente pode assumir esta forma se teve a oportunidade de contemplar as verdades eternas, na complementação do pensamento de Sócrates:

A alma que nunca contemplou a verdade não pode tomar a forma humana. A causa disso é a seguinte: é que a inteligência do homem deve se exercer segundo aquilo que se chama Idéia; isto é, elevar-se da multiplicidade das sensações à unidade racional. Ora, esta faculdade não é mais que a recordação das Verdades Eternas que a nossa alma contemplou quando acompanhou a alma divina nas suas evoluções[...].⁵⁴

Este pequeno trecho da obra de Platão comprova aquilo que foi nomeado pelos estudiosos como o “idealismo platônico”: a revelação de que as ideias humanas seriam diretamente derivadas de verdades eternas pré-existentes e em algum momento (e medida) tocadas pela alma de todo ser humano. Não haveria autonomia na criação de ideias pelo ser humano, apenas a possibilidade de reproduzir parte da essência transcendental da verdade. Há uma clara separação defendida por Platão entre o mundo sensível e a dimensão das ideias.

Nesse sentido, merece destaque a síntese de Miguel Reale sobre o idealismo platônico:

O *idealismo* de Platão (427-347 a. C.) poder-se-ia chamar idealismo transcendente, ou da transcendência, pois para o autor do *Fedro* as idéias ou arquétipos ideais representam a realidade verdadeira, da qual seriam meras cópias imperfeitas as realidades sensíveis, válidas não em si mesmas, mas enquanto participam do ser essencial. Por ter convertido as idéias em “realidades últimas”, sustentam alguns que a doutrina platônica poderia ser vista também como uma forma de realismo, reservando-se a expressão *idealismo* para designar aquela especial filosofia e concepção do mundo que tem início com Descartes. O que importa, no entanto, é distinguir entre o caráter *antológico* do idealismo clássico e o *gnosiológico* do moderno.⁵⁵

⁵³ PLATÃO. **Diálogos I: Mênon – Banquete – Fedro**. Rio de Janeiro: Ediouro, 1996. p. 153.

⁵⁴ *Ibidem*, p. 154.

⁵⁵ REALE, Miguel. **Filosofia do direito**, *op. cit.*, p. 116-117.

E o jurista arremata:

Dada a afirmada “existência de idéias”, ou melhor, por sua concepção das idéias como “essências existentes”, Platão não as subordina ao sujeito cognoscente e, de consequência, não as põe como momento do processo cognoscitivo. De certa maneira, se o homem moderno se eleva ao plano das idéias a partir de processos de conhecimento, no idealismo clássico ou ontológico a prévia existência das idéias é que condiciona a possibilidade de ser e conhecer no mundo empírico. Daí ensinar o mestre da Academia serem as idéias como o sol que ilumina e torna visíveis as coisas.⁵⁶

Em outro célebre diálogo – *Parmênides* – Platão oferta por meio do interlocutor Sócrates a concepção da ideia como uma unidade perceptível na multiplicidade de coisas, conforme se interpreta a partir do seguinte trecho do diálogo:

Creio que tu crês que cada forma é uma pelo seguinte: quando algumas coisas, múltiplas, te parecem ser grandes, talvez te pareça, a ti que as olhas todas, haver *uma* certa ideia *uma* e a mesma em todas; donde acreditas o grande ser *um*.⁵⁷

Este “um” do trecho descrito seria o modelo a partir do qual se revelaria a essência daquilo que se observa. O idealismo platônico evidente nesta obra permitiu, inclusive, uma espécie de qualificação das ideias a partir de classes de objetos existentes. Platão certifica a existência de ideias acerca dos “objetos matemáticos” e dos “valores” (o bem, o belo, o justo e outros). Questiona o filósofo grego acerca da existência de ideias sobre as coisas naturais (o fogo ou a água, por exemplo), e as coisas “vis” certamente não se referem a tais arquétipos (forma) ideais⁵⁸.

⁵⁶ *Ibidem*, p. 117.

⁵⁷ PLATÃO. *Parmênides*. 4. ed. Rio de Janeiro: Ed. PUC-Rio; São Paulo: Editora Loyola, 2013. p. 37.

⁵⁸ O seguinte trecho demonstra tal ponderação: “[...] Sócrates, disse, quão digno és de ser admirado pelo ardor que tens pelos argumentos! Mas, dize-me: tu mesmo assim fizeste a divisão tal como falas: de um lado certas formas mesmas, de outro as coisas que delas participam? E te parece a semelhança mesma ser algo, separada da semelhança que temos, e também o *um* e as múltiplas coisas e todas as coisas que há pouco ouviste de Zenão? – Parece-me sim, disse Sócrates. – Será que também, disse Parmênides, coisas tais como uma certa forma em si e por si do justo, e também do belo, e do bom, e ainda de todas as coisas desse tipo? – Sim, disse ele. – Mas ... e uma forma do homem, separada de nós e de todos e tais como somos nós, uma certa forma mesma do homem, ou do fogo, ou ainda da água? – Muitas vezes, Parmênides, disse ele, fiquei, sobre essas coisas, nesta aporia: se é necessário, sobre elas, falar do mesmo modo como sobre aquelas, ou de modo diferente. – Será, Sócrates, que também a respeito das coisas que pareceriam mesmo ridículas, como cabelo, lama, sujeira, ou outra coisa o mais possível desprezível e vil, ficas em aporia sobre se é ou não necessário afirmar que também de cada uma delas há uma forma separada, que é por sua vez outra que as coisas com as quais nós lidamos? – De maneira alguma, disse Sócrates, mas quanto a essas coisas, isso precisamente que vemos, é isso que elas são. E acreditar haver uma forma delas é de temer que seja por demais absurdo. Entretanto, já alguma vez perturbou-me a questão sobre se não seria o mesmo com respeito a todas as coisas. Em seguida, quando me encontro nessa questão, saio fugindo, temendo um dia cair num abismo de palavreado vão e perder-me. Então, retornando para lá (onde estava), às coisas que dissemos possuírem formas, passo o tempo ocupando me delas [...]” (*Ibidem*, p. 32-33).

Aristóteles, sucessor do filósofo ateniense, realiza uma abordagem distinta aos estabelecer a individualização da essência⁵⁹ e os domínios da substância⁶⁰. Na obra dedicada a estabelecer os aspectos gerais da metafísica (e do conhecimento científico), o autor da máxima “o ser se diz de várias maneiras” utiliza da argumentação pela lógica para perceber e descrever as coisas do mundo físico segundo os parâmetros (categorias) que oferta ao tratar sobre a substância. Disto resultou uma crítica incisiva ao que se poderia referir por “Teoria das Idéias” dos filósofos do passado, conforme o seguinte trecho enuncia:

Eles consideram as Idéias como universais e, além disso, como substâncias separadas e individuais. Mas já demonstramos acima que isso é impossível. A razão pela qual os filósofos defendem as Idéias como substâncias universais reuniram na mesma realidade essas duas características opostas consiste em que eles não as consideram como substâncias idênticas às coisas sensíveis. De fato, eles pensavam que, no âmbito do sensível, as coisas particulares estavam sujeitas ao contínuo fluir e que nenhuma delas permanecia, e portanto, pensavam que o universal existia separado das coisas particulares e que era algo diferente delas. Como já dissemos anteriormente, esse modo de raciocinar foi iniciado por Sócrates mediante as definições; Sócrates, porém, não separava as definições das coisas particulares. Ele tinha plena razão nisso. Isso resulta claramente das consequências: sem o universal não é possível chegar ao conhecimento; ao contrário, a separação do universal das coisas é causa de todas as dificuldades em que incorre a doutrina das Idéias. Por sua vez, outros filósofos pensaram que existem algumas substâncias além das sensíveis, sujeitas a contínuo fluir, elas devem ser separadas e, como não havia outras, deram existência a estas substâncias que se predicam universalmente. Segue-se, conseqüentemente, que as substâncias universais e as particulares têm naturezas praticamente idênticas [...].⁶²

⁵⁹ A “essência” está diretamente relacionada à “identidade” das coisas. Estabelece-se uma relação de “necessidade” para que tudo possa ser “identificado”: “[...] A essência de cada coisa é o que ela é por si mesma. Tua essência, de fato, não é a essência do músico, porque não és músico por ti mesmo. Tua essência, portanto, é só aquilo que és por ti mesmo.” (ARISTÓTELES. *Metafísica*, *op. cit.*, p. 295-297).

⁶⁰ Para Aristóteles a “substância” tem os seguintes significados: “(1) Substância, em certo sentido, se diz dos corpos simples: por exemplo, o fogo, a terra, a água e todos os corpos como estes; e, em geral, todos os corpos e as coisas compostas a partir deles, como os animais e os seres divinos e suas partes. Todas essas coisas são ditas substâncias porque não são predicadas de um substrato, mas tudo o mais é predicado delas. (2) Noutro sentido, substância é o que é imanente às coisas que não se predicam de um substrato e que é causa de seu ser: por exemplo, a alma nos animais. (3) Ademais, substâncias são ditas também as partes imanentes a essas coisas, que delimitam essas mesmas coisas e exprimem algo determinado, cuja eliminação comportaria a eliminação do todo. Por exemplo, se fosse eliminada a superfície – segundo alguns filósofos – seria eliminado o corpo, e se fosse eliminada a linha, seria eliminada a superfície. Em geral esses filósofos consideram que o número é uma realidade desse tipo e que é determinante de tudo, porque fosse eliminado o número, não restaria mais nada. (4) Além disso, chama-se substância de cada coisa também a essência, cuja noção define a coisa.

Segue-se daí que a substância se entende segundo dois significados: (a) o que é substrato último, o qual não é predicado de outra coisa, e (b) aquilo que, sendo algo determinado, pode também ser separável, como a estrutura e a forma de cada coisa.” (*Ibidem*, p. 215-217).

⁶¹ Na mesma obra, ainda, Aristóteles aponta as quatro causas que permitiriam ao ser humano identificar qualquer objeto do mundo: a causa material, a causa formal, a causa final e a causa eficiente. Estas são ferramentas descritivas para compreender os suportes para as formas existentes no mundo.

⁶² *Ibidem*, p. 649-651.

Aristóteles, portanto, marca oposição ao idealismo platônico (ou teoria das ideias platônicas) no que concerne à tal universalidade exclusiva destas em relação ao mundo sensível, para estabelecer um verdadeiro modelo de compreensão das coisas a partir da identificação de suas causas e a adoção do enquadramento dentro das categorias.

Não se trata, portanto, de uma visão que admite a plena liberdade do indivíduo na racionalização das coisas do universo, mas do primeiro passo em direção ao reconhecimento no ser humano da capacidade de racionalizar sobre os objetos do mundo a partir de determinados parâmetros (ou método). A ciência das coisas seria viável a partir do entendimento sobre a existência de substâncias sobre todas as coisas, e não da referência à valores transcendentais.

A obra aristotélica será profundamente estudada por São Tomás de Aquino que recorrerá aos ensinamentos do filósofo – dentre outros – para formular dentro do cristianismo a sua *Suma Teológica*: tratado dedicado a estudar a natureza, a moralidade do homem e a própria ciência a partir da existência de Deus como o criador do universo.

Tomás de Aquino dedicou-se a esclarecer sobre as ideias (“*de ideis*”) na questão 15 da *Suma Teológica*, tendo exposto a “ideia” nos seguintes termos (em resposta à questão sobre a existência de ideias em Deus):

RESPONDO. É necessário dizer que existem idéias na mente divina. "Idéia", em grego, é o que, se diz em latim "forma". Por idéias, portanto, se entendem as formas de todas as coisas que existem fora das coisas mesmas. Ora, a forma de uma coisa qualquer, que existe fora dela, pode ter duas funções: ou é o modelo daquilo do qual ela se diz ser a forma, ou é o princípio de conhecimento de si mesma, no sentido de que as formas dos cognoscíveis estão naquele que conhece. Em qualquer dos dois sentidos é necessário afirmar que existem idéias.⁶³

E a argumentação do filósofo cristão prossegue para a prova de sua referida resposta:

Eis como prová-lo. Em todas as coisas que não são fruto do acaso, é necessário que a forma seja o fim de toda geração. Ora, o agente não agiria em vista da forma, se não tivesse em si a semelhança dessa forma. O que pode acontecer de duas maneiras. Em certos agentes, a forma da coisa a fazer preexiste segundo seu ser natural; é o caso dos que agem por natureza, como o homem gera o homem e o fogo produz o fogo. Em outros casos, essa forma preexiste segundo o ser inteligível, como nos que agem pelo intelecto; é o caso da semelhança da casa na mente do arquiteto. E esta semelhança pode ser

⁶³ AQUINO, Tomás. *Suma Teológica: Teologia – Deus – Trindade*, vol. 1. 3. ed. São Paulo: Edições Loyola, 2009. p. 351.

chamada a idéia da casa, pois o artista pretende assemelhar a casa à forma que em sua mente concebeu.⁶⁴

Veja-se que mesmo sob inspiração divina, o escolástico reconhece a aptidão do ser humano de visualizar as formas de coisas existentes no mundo, para além do privilégio de poucas mentes em receber a revelação das formas pré-existentes à própria experiência humana.

Alguns séculos depois, verificou-se o surgimento do racionalismo na obra daquele que seria notabilizado como “o pai da ciência moderna” – René Descartes – por defender a razão⁶⁵ como único meio de obtenção do verdadeiro conhecimento e, conseqüentemente, produção da ciência pelo homem.

Logo no prefácio às edições latinas de 1641 e 1642 do *Meditações metafísicas*, René Descartes apresenta a possibilidade de dois significados para a palavra ideia:

Outro ponto é que, a partir do fato ele ter em mim a idéia de uma coisa mais perfeita que eu, não se segue que a própria idéia seja mais perfeita que eu, e muito menos que aquilo que é representado por essa idéia exista. Mas respondo que se esconde aqui um equívoco na palavra idéia: ela pode ser tomada ou materialmente, como operação do intelecto e neste sentido não se pode dizê-la mais perfeita que eu, ou objetivamente, como a coisa representada por essa operação, coisa que, mesmo que não se suponha existir fora do intelecto, pode contudo ser mais perfeita que eu em razão de sua essência. De que modo, porém, só a partir do fato de que a idéia de uma coisa mais perfeita esteja em mim, siga-se que esta coisa deveras existe, será exposto amplamente na seqüência.⁶⁶

A partir das “segundas respostas” ofertadas pelo filósofo na obra seria possível definir a ideia como a forma de cada pensamento por cuja percepção imediata o sujeito cognoscente tem consciência deste mesmo pensamento. Assim, a ideia assume a forma de uma “representação mental” de algo.

O racionalismo de Descartes será estudado pelo filósofo prussiano Immanuel Kant – possivelmente, o filósofo mais estudado da chamada “era moderna” –, cuja obra *Antropologia de um ponto de vista pragmático* apresentou o seguinte significado para as ideias:

⁶⁴ AQUINO, Tomás de. **Suma Teológica: Teologia – Deus – Trindade**, vol. 1. 3. ed. São Paulo: Edições Loyola, 2009. p. 351.

⁶⁵ O filósofo e matemático René Descartes é autor da frase mais marcante do racionalismo (ou cartesianismo, na expressão mais referente ao citado autor): “*Cogito ergo sum*”. Os significados obtidos na tradução para o português mais difundidos seriam “*penso logo existo*” e “*penso logo sou*”.

⁶⁶ DESCARTES, René. **Meditações metafísicas**. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 14.

Se o entendimento é a faculdade das regras, e o juízo, a faculdade de descobrir o particular como um caso dessas regras, então a razão é a faculdade de deduzir, do universal, o particular e de representar este último como necessário e segundo princípios. – Pode-se, portanto, explicá-la também mediante a faculdade de *judgar* e (em sentido prático) de *agir* segundo princípios. Para todos os juízos morais (por conseguinte, também para a religião) o ser humano necessita da razão e não pode se basear nos dogmas e hábitos introduzidos. – *Idéias* são conceitos da razão, aos quais não pode ser dado adequadamente nenhum objeto na experiência. Não são nem intuições (como as do espaço e do tempo) nem sentimentos (como os busca a doutrina da felicidade), pois que ambos pertencem à sensibilidade, mas conceitos de uma perfeição de que sempre se pode aproximar, mas nunca alcançar completamente.⁶⁷

Seria possível redigir parte da história da filosofia a partir da evolução acerca da origem das ideias e do papel do ser humano na representação das coisas do universo, seja pela percepção daquilo que existe antes do próprio “ser”, mas que de certa forma só o “é” por força da capacidade de transmitir e reproduzir pela linguagem aquilo que fora percebido (a “ideia” na origem), seja pela capacidade racional de “representar” o real e o irreal na mente, cujos estímulos que produzem o pensado decorrem dos sentidos, da criatividade ou de fontes de significado que a humanidade passará os próximos séculos a desvendar.

Para todos os fins deste trabalho, as ideias serão tidas como a representação mental decorrente de um processo de abstração do percebido, mas que não possui propriamente um objeto congruente na experiência. E o motivador para a ideia que se pretende abordar é justamente a existência do ser humano em uma comunidade organizada pelo Estado, cujas condutas são pretensamente limitadas em um texto normativo produzido por representantes deste mesmo indivíduo, de imperativo legitimado pela institucionalidade e justificado pela sua própria existência.

O conhecimento produzido a partir do estudo do Direito permite o reconhecimento de institutos historicamente consagrados, experiências que justificaram as transformações das ordens normativas, o advento do diploma fundamental do Estado – a Constituição –, as normas editadas pelos dotados do poder de inovação no sistema de normas, bem como as decisões prolatadas pelos agentes investidos no âmago do Estado para regular condutas de servidores e resolver litígios entre os indivíduos, ou entre os indivíduos e o próprio Estado.

O objeto do presente estudo é justamente uma “ideia” originada a partir de outras ideias, e assim é identificada como resultado da descrição por estudiosos do direito brasileiro que

⁶⁷ KANT, Immanuel. **Antropologia de um ponto de vista pragmático**. São Paulo: Iluminuras, 2006. p. 97-98.

importaram o denominado “mínimo existencial”, significativo em outros ordenamentos jurídicos, para reconhecer traços semelhantes em princípios e regras da Constituição brasileira, a qual permitiria criar um instrumento de defesa da dignidade do indivíduo, seja por obstar a ação do Estado sobre o patrimônio e o exercício de direitos pelos brasileiros (e residentes), seja pelo dever do Estado de adotar medidas positivas no sentido de assegurar a vida digna e o justo tratamento a partir dos imperativos originados da Constituição Federal de 1988.

Reforça-se a existência de uma “ideia de mínimo existencial”, dada a dificuldade doutrinária em elaborar uma teoria com delimitação clara acerca dos fundamentos e repercussões deste instituto no direito tributário brasileiro.

Há evidente clareza acerca da possibilidade de racionalizar algumas normas a partir das disposições da Constituição Federal de 1988 no sentido de limitar o poder de tributar em função da existência de um conjunto de bens e direitos essenciais para proporcionar a vida digna. Tal proteção decorre da positivação de direitos e garantias fundamentais na Carta Magna.

Consta de obra dedicada a analisar cientificamente o mínimo existencial da lavra de Ricardo Lobo Torres o seguinte:

A proteção ao mínimo existencial, sendo pré-constitucional, está ancorada na ética e se fundamenta na liberdade, ou melhor, nas condições iniciais para o exercício da liberdade, na idéia de felicidade, nos direitos humanos e nos princípios da igualdade e da dignidade humana. Não é totalmente infensa à idéia de justiça e ao princípio da capacidade contributiva. Mas se estrema dos direitos econômicos e sociais.⁶⁸

Tendo em vista que o Brasil é um Estado que adotou o regime político republicano com traços notadamente próprios, posto que enunciado no texto constitucional que a república brasileira tem por “fundamento” a dignidade da pessoa humana (artigo 1º, inciso III) e que consagra como “objetivos fundamentais” a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a garantia do desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades, bem como a promoção do bem comum (artigo 3º), aliada ao reconhecimento de direitos e garantias fundamentais de liberdade, propriedade, igualdade, além de princípios constitucionais que limitam a ação do Estado, demonstra-se plausível a possibilidade de edificar um estudo analítico – e normativo – do direito brasileiro como um sistema detentor de substância normativa e essência valorativa edificadora do Estado, prescrita no sentido de

⁶⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **O direito ao mínimo existencial**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p. 13.

proteção ao mínimo existencial, principalmente, no que concerne à limitação do poder de tributar.

E a ideia de mínimo existencial tem adquirido maior importância na ciência jurídica e na própria sociedade brasileira, dadas as circunstâncias, os novos estudos e as inovações normativas no campo do direito do consumidor, conforme se verificará a seguir.

3.2 Noções preliminares sobre a “ideia de mínimo existencial”

Por conta da preocupação⁶⁹ crescente entre os estudiosos do direito (em especial, do ramo dedicado ao chamado direito tributário) interessados na formulação de sentidos sobre as normas tributárias construídas a partir do texto constitucional – visto que este é o conjunto de enunciados normativos que edifica e mantém o Estado brasileiro ao prescrever tanto direitos e garantias fundamentais aos brasileiros (e residentes), quanto um conjunto de disposições concernentes às limitações ao poder de tributar, as espécies tributárias que podem ser instituídas no exercício de competências tributárias, bem como os princípios e regras pertinentes ao fenômeno impositivo –, o aprimoramento científico sobre os contornos da “norma limite” desta ação legitimada do poder tributário revela-se urgente para cumprir os propósitos (“objetivos fundamentais”) da república brasileira, erigidos sobre o pilar (“fundamento”) da dignidade da pessoa humana.

Ainda que a dogmática jurídica seja o principal objeto de estudo pelo cientista do direito, preocupado em descrever o sentido e alcance de proposições jurídicas construídas a partir da interpretação do sistema normativo positivado, a influência da filosofia e os seus questionamentos inerentes sobre os objetos do universo, inclusive, o bom e o justo, desde os pensadores gregos, importa na preocupação inescusável de produzir conhecimento em

⁶⁹ Betina Treiger Grupenmacher reforça a natureza desta preocupação crescente: “A vinculação entre o Direito Tributário e os Direitos Fundamentais é uma tendência da doutrina contemporânea, que se consolida a partir da conscientização de que a tributação existe como forma de realização da justiça social, sendo um importante instrumento para que se alcance o propósito de uma vida digna para todos.” (GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Justiça fiscal e mínimo existencial*. In: PIRES, Adilson Rodrigues Pires; TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Princípios de direito financeiro e tributário – Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 102).

conformidade com a busca ideal do equilíbrio entre as forças que impulsionam a vida humana e a existência do universo.

Considerando que o direito é a principal ferramenta desenvolvida pelo homem para regular as relações intersubjetivas, inclusive com o Estado, o desenvolvimento do estudo analítico normativo (dogmático) almeja fundamentar a aplicação e compreensão do direito enquanto meio de alcançar os valores caros à experiência humana – novamente, o belo, o bom e o justo. Neste sentido, a produção e difusão de ideias, componentes do conhecimento, atendem ao propósito de aprimorar a incidência jurídica e alcançar a paz social.

As representações racionais pelas ideias, sejam aquelas reveladas a partir do universo do qual se pôde conhecer da pureza e do real sentido das coisas em Platão⁷⁰, seja aquela construída pelo homem no exercício das suas faculdades mentais, são importantes para compor o conhecimento e desenvolver meios de concretizar os valores mais caros à experiência humana. Este exercício é constante e absolutamente desejável para que se opere a evolução do conhecimento.

Por carecer de dicção constitucional própria⁷¹, mas, ainda assim, ter se revelado historicamente uma preocupação de diversos pensadores do direito, aponta-se a existência de uma ideia de mínimo existencial como decorrência lógica da interpretação de princípios e regras positivados na Constituição Federal⁷².

⁷⁰ O interesse pelas ideias como meio de conhecer das virtudes e conduzir a ação pelos caminhos delineáveis pela razão foram objeto de preocupação de Platão ao desenvolver o diálogo sobre a justiça na obra *República*, conforme detidamente percebido por Hans Kelsen ao tratar do *sentido normativo da idéia*: “As idéias aparecem aqui, de modo bem geral, como conceitos de gêneros fixados como coisas reais, mas chamadas pelo nome, elas são, de novo, apenas conceitos de valor. Também no restante do diálogo é sugerido – embora não se tenha mais do que uma sugestão – que a ‘verdadeira essência de todas as coisas’ pode ser apreendida através do ‘conhecimento do que é’. Justamente na *República*, porém – e em conformidade com o objeto desse diálogo acerca da justiça -, o caráter ético-normativo da idéia está claramente em primeiro plano. Pois, aí, a idéia funciona essencialmente como ‘modelo divino’ do verdadeiro Estado e de sua correta Constituição. Por isso ‘aquilo que é’, o reino da idéia, para o qual se volta o espírito do filósofo, é descrito como um ‘bem-ordenado reino de seres que sempre permanecem inteiramente idênticos a si próprios e não cometem nem sofrem injustiça, mas comportam-se em absoluta conformidade com a ordem e com a razão’. Esse mundo das idéias não é uma reunião dos modelos primordiais de todas as coisas; não se trata absolutamente de uma ordem das coisas, mas de seres racionais e morais; é um sistema de valores concebido visivelmente como uma ordem jurídica, com a ordem da justiça absoluta. Que sentido teria, sobre as idéias das coisas – sejam idéias de coisas naturais ou artificiais – falar que elas não cometem nem sofrem injustiça? O que importa na contemplação dessas idéias é obter um modelo para agir com justiça. [...]” (KELSEN, Hans. **A ilusão da justiça**. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2008. p. 422-423).

⁷¹ Novamente, consoante a lição de Ricardo Lobo Torres: “O mínimo existencial não tem dicção constitucional própria. Deve-se procura-lo na idéia de liberdade, nos princípios constitucionais da dignidade humana, da igualdade, do devido processo legal e da livre iniciativa, na Declaração dos Direitos Humanos e nas imunidades e privilégios do cidadão.” (TORRES, Ricardo Lobo. **O direito ao mínimo existencial**, *op. cit.*, p. 36).

⁷² Os seguintes preceitos da Constituição Federal de 1988 são essenciais para que se verifique a existência das raízes normativas do mínimo existencial no direito constitucional brasileiro: (i) a dignidade da pessoa humana

como fundamento da república brasileira (artigo 1º, inciso III); (ii) os objetivos fundamentais da república (artigo 3º); (iii) a prevalência dos direitos humanos no âmbito das relações internacionais (artigo 4º, inciso II); (iv) os direitos e garantias fundamentais dos brasileiros e residentes (artigos 5º, 6º e 7º); (v) a intervenção da União nas unidades federadas para assegurar a forma republicana, o sistema representativo e o regime democrático, os direitos da pessoa humana, e a aplicação dos recursos mínimos do orçamento destinados à educação e nas prestações de saúde pública (artigo 34, inciso VII, alíneas ‘a’, ‘b’ e ‘e’); (vi) a intervenção do Estado em Município para garantir a aplicação dos recursos mínimos do orçamento destinados ao ensino e nas ações de serviços de saúde (artigo 35, inciso III); (vii) a “publicidade” dos atos da administração e a ação “eficiente” dos investidos de poder público (artigo 37); (viii) os direitos e garantias individuais como cláusula pétrea (artigo 60, § 4º, inciso IV); (ix) o impedimento do uso de medidas provisórias para sequestrar ativos financeiros da população (artigo 62, § 1º, inciso II); (x) a limitação do uso de medidas provisórias em matéria tributária (artigo 62, § 1º, inciso III e § 2º); (xi) a legitimidade de qualquer cidadão para denunciar ilegalidades ou irregularidades perante o Tribunal de Contas da União (artigo 74, § 2º); (xii) a determinação de pagamento preferencial de débitos de natureza alimentícia devido pelas Fazendas dos entes federados (artigo 100, § 1º e § 2º); (xiii) o acesso gratuito dos necessitados à defensoria pública (artigo 134); (xiv) o princípio da capacidade contributiva (artigo 145, § 1º); (xv) o princípio da legalidade e a sua conformação de princípio da legalidade tributária (artigo 150, inciso I); (xvi) o princípio da igualdade e a sua conformação de princípio da igualdade tributária (artigo 150, inciso II); (xvii) o princípio da irretroatividade a sua conformação de princípio da irretroatividade tributária (artigo 150, inciso III, alínea ‘a’); (xviii) o princípio da anterioridade tributária em sentido amplo (artigo 150, inciso III, alíneas ‘b’ e ‘c’); (xix) o princípio de vedação de utilização do tributo com efeito de confisco (artigo 150, inciso IV); (xx) a proibição do estabelecimento de limitações na circulação de pessoas e bens no território nacional (artigo 150, inciso V); (xxi) as imunidades tributárias no geral (incluídas as imunidades do artigo 150, inciso VI); (xxii) a progressividade do imposto sobre a renda da União Federal (artigo 153, inciso III e § 2º, inciso I); (xxiii) a seletividade, a não-cumulatividade e a redução do impacto tributário sobre a aquisição de bens de capital para efeitos do imposto sobre a circulação de produtos industrializados e equiparados da União Federal (artigo 153, inciso IV e § 3º, incisos I, II e IV); (xxiv) a não incidência (“imunidade”) do imposto sobre a propriedade rural de pequenas glebas, cujo titular detenha apenas esta propriedade imobiliária (artigo 153, inciso VI e § 4º, inciso II); (xxv) a seletividade e a não-cumulatividade do imposto sobre a circulação de mercadorias e a prestação de serviços (comunicação e transportes não compreendidos na competência dos municípios) de competência dos Estados e Distrito Federal (artigo 155, inciso II e § 2º, incisos I e III); (xxvi) a possibilidade de redução da alíquota do imposto sobre a propriedade de veículos automotores em função do tipo ou da utilização do bem pelos Estados e Distrito Federal (artigo 155, inciso III e § 6º, inciso II); (xxvii) a progressividade e a redução de carga tributária em função do uso ou localização de imóvel para fins do imposto sobre propriedade predial e territorial urbana dos Municípios e Distrito Federal (artigo 156, inciso I e § 1º); (xxviii) não incidência (“imunidade”) no imposto incidente sobre transmissões onerosas de imóveis e direitos concernentes na hipótese de integralização no capital social ou transformação societária, desde que não voltada à exploração imobiliária como atividade preponderante (artigo 156, inciso II e § 2º); (xxix) a finalidade da ordem econômica de assegurar a vida digna pela valorização do trabalho e livre iniciativa (artigo 170, *caput*); (xxx) o direito da propriedade privada garantido no ambiente de desenvolvimento de atividade econômica, condicionado ao atendimento de função social (artigo 170, incisos II e III); (xxxi) a livre concorrência (artigo 170, inciso IV); (xxxii) a defesa do consumidor (artigo 170, inciso V); (xxxiii) a defesa do meio ambiente (artigo 170, inciso VI); (xxxiv) a redução das desigualdades sociais e regionais, reiterando o *objetivo fundamental da república* já enunciado no artigo 3º, inciso III (artigo 170, inciso VII); (xxxv) o tratamento favorecido às empresas de pequeno porte (artigo 170, inciso VIII e artigo 179); (xxxvi) o regime específico das empresas públicas e sociedades de economia mista, privilegiada a função social, a não instituição de benefícios exclusivos sob regime de concorrência e a observância das normas de regência das atividades privadas (artigo 173); (xxxvii) a intervenção com limitações do Estado na economia (artigo 174); (xxxviii) as limitações quanto a desapropriação de propriedades rurais e produtivas (artigos 185 e 186); (xxxix) o sistema de seguridade social que integra a saúde, a previdência social e a assistência social (artigos 194 à 204); (xl) os princípios da educação, compromisso público-privado com o fomento e manutenção do ensino e a prioridade de destinação de recursos no orçamento geral (artigos 205 à 214); (xli) a preservação da cultura e o reconhecimento da existência de um patrimônio cultural (artigos 215 e 216); (xlii) as liberdades de manifestação do pensamento, de criação, de expressão e de informação (artigos 220); (xliii) o direito de acesso ao meio ambiente saudável e o esforço público e privado para sua manutenção (artigo 225); a defesa da família, a liberdade de planejamento familiar e a assistência do Estado fundada na dignidade humana (artigo 226); (xliv) o dever da família e do Estado de assegurar a vida digna ao jovem (artigo 227 e 229); (xlv) o dever da família e do Estado de assegurar a vida digna ao idoso (artigo 229 e 230); (xlvi) o regime específico de proteção aos indígenas (artigo 231); entre outros.

A expressão “ideia de mínimo existencial” merece uma análise prévia quanto ao significado dos seus termos ou sinônimos reveladores do seu conteúdo.

A partir da breve incursão por textos de filósofos que refletiram sobre as ideias no título anterior foi possível alcançar uma definição sobre “ideia” que cumpre didaticamente o papel de elucidar o significado ora buscado. A seguinte afirmação de José Luiz Bulhões Pedreira representa adequadamente o entendimento alçando sobre as ideias:

As ideias que são os elementos de cada mente singular podem (a) ser criadas pelos processos mentais do próprio indivíduo (percepção, abstração e demais processos de pensamento) ou (b) resultarem de transmissão de ideia de outros indivíduos, em relações de comunicação e informação.⁷³

Precisamente a comunicação de ideias corresponde à capacidade do sujeito cognoscente de raciocinar – enquanto uso da razão para organizar conceitos constantes do próprio repertório e proposições eventualmente construídas com a finalidade de conhecer e dar soluções a problemas por meio da ação – sobre o conhecimento acumulado e emitir, a partir de símbolos mentais, os símbolos verbais ou escritos inteligíveis para terceiros. Disto resulta a transmissão de ideias.

Assim, por meio da comunicação, o símbolo mental então existente na mente do transmissor assume determinada forma assimilável por outro indivíduo e, com a compreensão da mensagem transmitida, passa a compor o repertório do destinatário da ideia. Aliás, as ideias podem ser mantidas sob o domínio exclusivo de seu idealizador ou transmitidas e partilhadas a terceiros, de tal modo a compor uma ideia coletiva.

Estas ideias partilhadas, ainda que não convertidas em um novo objeto ou mesmo em novo signo linguístico dotado de sentido autônomo, podem ser difundidas de tal modo a constituir objeto do conhecimento⁷⁴, caso preservadas pelos interessados em analisar e aprofundar o conhecimento em torno daquela nova conquista.

⁷³ PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Conhecimento, sociedade e direito (Introdução ao conceito de direito)**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p. 49.

⁷⁴ Novamente, recorre-se à elucidação de José Luiz Bulhões Pedreira: “Os objetos de conhecimento são representados por ideias que somente existem no “espaço mental” do indivíduo que as pensa, mas graças à capacidade humana de comunicação simbólica as ideias podem ser transmitidas de uma mente para a outra, no sentido de que um indivíduo pode – a partir de sinais – reproduzir em sua mente símbolo mental existente na mente de outro e, através desse símbolo, conhecer os objetos por ele representados. A transmissão de ideias e conhecimentos pode processar-se mediante relações de comunicação ou de informação.” (*Ibidem*, p. 48).

Sendo a linguagem a forma primacial de redução à símbolos que podem ser reconhecidos pelo outro devidamente versado no idioma, basta a devida tradução na linguagem corrente e registro em meio escrito para que a ideia adquira uma forma assimilável.

Para além da ideia enquanto uma representação de algo que não encontre um adequado objeto no mundo dos fenômenos perceptíveis, uma ideia consagrada consiste em algo descrito que é reiteradamente reproduzido. E a “ideia” de mínimo existencial corresponde a tal interesse por estudiosos do direito.

O “mínimo” pode ser compreendido como a menor expressão ou parte menor que os demais de um determinado conjunto. Já “existencial” pode assumir uma infinidade de significados a partir do contexto em que é utilizado. É por esta razão que alguns sinônimos da consagrada expressão “mínimo existencial” podem ser utilizados para melhor elucidar o significado que se pretende emprestar.

Conforme se verá nesta dissertação, o “mínimo existencial” decorre de princípios e regras de um determinado sistema jurídico, mas encontra fortes raízes naquilo que se concebe como “dignidade da pessoa humana”.

Desta feita, a expressão “mínimo existencial” também pode ser compreendida como “mínimo necessário à vida digna” ou “mínimo necessário para promover a dignidade humana”.

A expressão “mínimo essencial” também é utilizada por estudiosos⁷⁵ consagrados do direito. Alguns autores utilizam a expressão “mínimo vital”, ainda que parte da doutrina⁷⁶ já

⁷⁵ Em recente artigo acerca da compreensão do princípio da capacidade contributiva na atualidade, asseverou Ricardo Mariz de Oliveira: “É inevitável que outros preceitos informem a obrigação tributária, inclusive o da proteção do mínimo essencial e o da vedação do tributo com efeito de confisco; mas quaisquer outras considerações além das aqui apresentadas são meramente especulativas, ainda que possam ter valia acadêmica ou que devam ser devidamente sopesadas pelo legislador, ou julgador em casos excepcionais.” (OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Capacidade contributiva na realidade. *In*: MELO, Eduardo Soares de (org.). **Estudos em homenagem a José Eduardo Soares de Melo**, vol. I. São Paulo: Malheiros, 2020. p. 116).

⁷⁶ A distinção entre o mínimo existencial e o mínimo vital consta destacada na obra de Ingo Wolfgang Sarlet: “No âmbito do direito brasileiro, assim como se verifica no caso lusitano, verifica-se, em termos gerais, uma adesão - ressalvadas peculiaridades importantes à tradição alemã de fundar o direito ao mínimo existencial tanto no direito à vida, quanto, em especial, na dignidade da pessoa humana, inclusive vinculando-o ao livre desenvolvimento da personalidade, de tal sorte que - a despeito de algumas divergências - o mínimo existencial abrange não apenas a garantia da sobrevivência física (o que significaria a redução do mínimo existencial a um mínimo vital) quanto abarca o que se convencionou designar de um mínimo existencial sociocultural (e mesmo, como já se sustenta mesmo entre nós, de um mínimo existencial ecológico ou ambiental), incluindo, portanto, o direito à educação e, em certa medida, o próprio acesso a bens culturais.” (SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**. 13. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018. p. 329).

tenha reconhecido a sua inadequação, pois supostamente referente apenas ao essencial para a sobrevivência física (“mínimo fisiológico”).

Talvez a correspondência de “mínimo *necessário* para alcançar (ou concretizar) a dignidade humana” seria uma expressão dotada de melhor abrangência semântica para ser compreendida por quaisquer estudiosos das ciências humanas, pois a palavra “necessário” desde as primeiras definições na filosofia ocidental denota o significado de “o indispensável para viver”, “aquilo que obriga e a obrigação em si” ou “aquilo que não poderia ser diferente”.

Neste sentido, é de se destacar novamente a obra de Aristóteles no particular da atribuição dos significados para o termo “necessário”:

(1) Necessário significa (a) aquilo sem cujo concurso não é possível viver: a respiração e o alimento, por exemplo, são necessários ao animal porque este não pode existir sem eles. (b) E significa também aquilo sem o que o bem não pode existir nem se produzir, ou aquilo sem o que o mal não pode ser eliminado ou evitado: tomar um remédio, por exemplo, é necessário para não ficar doente, e navegar para Egina é necessário para ganhar dinheiro. (2) Além disso, necessário significa o que obriga e a obrigação. E isso é o que se opõe como obstáculo e como impedimento ao impulso natural e à deliberação racional. De fato, o que é obrigação se diz necessário e por isso também doloroso, como diz Eveno: “Tudo o que é necessário é de natureza obrigatória”. E a obrigação é uma necessidade, como também Sófocles afirma: “Mas a obrigação me constrange a fazer estas coisas”. E a necessidade parece ser algo inflexível, e com razão, porque se opõe ao movimento decorrente da deliberação e do raciocínio. (3) Ademais, dizemos que é necessário que seja assim o que não pode ser diferente do que é. E desse significado de necessário derivam, de certo modo, todos os outros significados. De fato, dizemos que o que é obrigado é constrangido a fazer ou a sofrer quando, por força da obrigação, não pode seguir sua tendência, o que significa que a necessidade é aquilo por força do qual uma coisa não pode ser diferente do que é. E o mesmo vale para as coisas que são causa da vida e do bem: quando é impossível que o bem e a vida existam sem que existam determinadas coisas, estas são necessárias e esta causa é uma necessidade. (4) Além disso, no âmbito das coisas necessárias entra também a demonstração, porque – em se tratando de uma verdadeira demonstração – não é possível que as conclusões sejam diferentes do que são. E a causa dessa necessidade são as premissas, se é verdade que as proposições das quais o silogismo deriva não podem ser diferentes do que são.⁷⁷

É preciso reconhecer, inclusive, que se o devido contexto não for elucidado para o interlocutor que utilizar a expressão “mínimo necessário”, o destinatário da mensagem poderá verificar certa redundância na expressão. Sem dúvidas, a depender da circunstância, o mínimo é justamente o necessário.

⁷⁷ ARISTÓTELES. *Metafísica*, *op. cit.*, p. 202-203.

Por esta razão a identificação ao pertencimento do “mínimo existencial” ou “mínimo necessário para a vida digna” à linguagem científica do direito deve ser prontamente esclarecida. O “mínimo” se refere ao esforço que se exige do Estado – “ação-limite” – no sentido de afastar das suas pretensões a incidência de medidas expropriatórias sobre determinados bens ou a limitação ao exercício de direitos, ou mesmo de garantir a sua disponibilização ao indivíduo. Já o “necessário” seria a medida das condições materiais de subsistência, ou condições para a fruição de direitos fundamentais previstos em determinado ordenamento jurídico. Tais ponderações, saltam do plano semântico e pousam na pragmática viabilizada pela investigação do alcance da expressão.

Desta feita, a “ideia de mínimo existencial” poderia ser definida como a representação mental de situação na qual o indivíduo tutelado não pode sofrer determinado nível de constrangimento pessoal e patrimonial, pois tal ação estatal resultaria na supressão da própria vida ou no óbice ao exercício legítimo de direitos. Tal definição enaltece o sujeito envolvido.

A “ideia de mínimo existencial” também corresponde às condições materiais mínimas ou ao ambiente de exercício de liberdades previstas em um ordenamento jurídico para que determinado sujeito possa viver dignamente.

Considerando o conjunto de enunciados normativos positivados na Constituição Federal de 1988, caso existisse a expressa previsão do mínimo existencial, este inequivocamente seria interpretado como um “direito fundamental” protegido e garantido aos brasileiros (e estrangeiros residentes) com o fim de preservar o patrimônio necessário a assegurar a vida digna ao indivíduo e à sua família em face de exigências públicas, ainda que legítimas, bem como de exigir do Estado a pronta disponibilização destas condições materiais, conforme os demais direitos fundamentais – em sentido amplo – constantes do Texto Magno (alimentação, habitação, saúde, educação, segurança, e etc.).

No entanto, o mínimo existencial apenas recentemente fora introduzido no direito brasileiro no plano infralegal – conforme se verá adiante neste capítulo – em norma infraconstitucional, o que ainda pende da devida regulamentação para que se possa aferir a sua aplicabilidade na atual realidade brasileira.

O fato é que a ideia de mínimo existencial tem sido amplamente trabalhada pela doutrina jurídica e, inclusive, tem sido apresentada em obras de juristas dedicadas ao público que não está acostumado a enfrentar os desafios das ciências jurídicas.

Por exemplo, o ministro Luís Roberto Barroso do Supremo Tribunal Federal escreveu recentemente um livro acerca de questões do debate público que encontraram arena de enfrentamento também no plenário do Supremo Tribunal Federal. O mínimo existencial, inclusive, é citado na obra:

A democracia já viveu dias mais efusivos. A propósito, para os fins dessa reflexão, democracia significa poder limitado pelo direito, respeito aos direitos e liberdades fundamentais, eleições livres e periódicas, bem como livre iniciativa, que é um conceito que não se limita ao plano econômico. Entre os direitos fundamentais, encontra-se a ideia de mínimo existencial, significando que todo indivíduo deve ter assegurada a satisfação de suas necessidades básicas, para que possa participar da vida em sociedade como uma pessoa verdadeiramente livre e igual.⁷⁸

“Livre” e “igual” representam valores que assumem a feição de direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988. São compromissos expressamente assumidos pela república brasileira e assumem a condição de princípios norteadores da aplicação de todo o direito brasileiro. Valores estes que foram essenciais para que outro jurista dedicado ao estudo do direito público editasse uma obra de ampla circulação para o público não especializado. No livro *Liberdade igual: o que é e por que importa* ponderou Gustavo Binjenbojm:

O mínimo existencial consiste na medida necessária e suficiente das condições materiais, intelectuais e psicológicas para que todos os indivíduos tenham igual acesso às diferentes dimensões da liberdade. Sem essas condições mínimas, as liberdades se convertem em proclamações formais destituídas de efeito prático. A liberdade igual, para ser real, deve englobar, portanto, essa parcela equalizadora de direitos sociais e econômicos, que representam, por assim dizer, as condições mínimas da dignidade humana.⁷⁹

A alusão à expressão “ideia de mínimo existencial”, ou descrição equivalente, pode ser encontrada em uma variedade de obras do direito público, em especial, do direito tributário⁸⁰.

⁷⁸ BARROSO, Luís Roberto. **Sem data vênua: um olhar sobre o Brasil e o mundo**. 1. ed. Rio de Janeiro: História Real, 2020. p. 89.

⁷⁹ BINENBOJM, Gustavo. **Liberdade igual: o que é e por que importa**. 1. ed. Rio de Janeiro: História Real, 2020. p. 102.

⁸⁰ Ao abordar sobre a ideia de “proteção” ao mínimo existencial e o princípio da capacidade contributiva, Martha Toribio Leão afirmou o seguinte: “Ademais, a capacidade contributiva em seu aspecto objetivo, que determina a tributação apenas de situações que se consubstanciam como manifestações de riqueza, termina por englobar a ideia de proteção do mínimo existencial. Não há dúvida de que todos estes aspectos relacionados à graduação e aos limites do encargo tributário estejam relacionados à ideia de proteção da dignidade, da liberdade e da propriedade do contribuinte, ainda que possam ser considerados de forma isolada.” (LEÃO, Martha Toribio. **Controle da Extrafiscalidade – Série Doutrina Tributária v. XVI**. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 104-105). Já Karina Pawlowsky identifica a ideia de mínimo existencial a partir da previsão constitucional do salário-mínimo: “No Brasil, embora não exista restrição da ideia de mínimo existencial a apenas um dispositivo ou artigo constitucional, pode-se vislumbrá-lo, em termos genéricos, no artigo 7º, IV, da Constituição de 1988, o qual estabelece o salário mínimo dos trabalhadores urbanos e rurais, que deve ser capaz de atender às necessidades vitais básicas do trabalhador e de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e

Por mais que a ideia de mínimo existencial tenha sido originada a partir do estudo da ascensão dos direitos humanos e, mais percucientemente, como a positivação de direitos fundamentais nas constituições dos Estados do ocidente, vê-se que as ideias relacionadas à proteção das necessidades básicas dos indivíduos frente à tributação existem na doutrina brasileira desde o primeiro trabalho de análise do direito público a partir da Constituição do Império do Brasil de 1824.

José Antônio Pimenta Bueno, o Marquês de São Vicente, escreveu na obra “*Direito Publico Brasileiro e Analyze da Constituição do Imperio*” em 1857 o seguinte:

As rendas publicas são por um lado um dos recursos mais poderosos do Estado, que sem ellas não se poderia manter, e menos prestar serviços á sociedade e defendê-la; são porém por outro um dos mais pesados encargos que affectão a sociedade e os indivíduos, porque ellas não se compoem em quasi toda a sua totalidade senão por meio de contribuições publicas, que não devem jámais exceder das fuculdades dos contribuintes. Além de oppressivas, ellas arruinarião a propria fonte donde se derivão.⁸¹

Mesmo assim, deve-se buscar a fidelidade histórica para investigar o surgimento do mínimo existencial, por mais que seja possível encontrar em diversos tratados do passado sobre economia política, ou mesmo de direito público, referências à limitação do poder de tributar do Estado ante a possibilidade de arruinar as fontes de riquezas que permitem a subtração de uma parcela aos cofres públicos, sem que a fonte produtora seja destruída.

De qualquer modo, será demonstrado que o mínimo existencial surge como decorrência da proteção à dignidade da pessoa humana, cujo compromisso de tutela e garantia de direitos concernentes consta das Cartas Constitucionais dos Estados contemporâneos.

3.3 O surgimento do mínimo existencial

A investigação científica em textos tradicionais relacionados às civilizações do passado, às primeiras elucubrações filosóficas e teológicas, tratados de economia política, ou mesmo os clássicos estudos de direito, demonstra que a investidura em determinado ente de poder para a

previdência social.” (PAWLOWSKY, Karina. **A utilização do tributo com efeito de confisco e sua vedação constitucional**. Belo Horizonte: Fórum, 2012. p. 136).

⁸¹ Redação original extraída de: BUENO, José Antonio Pimenta. **Direito Publico Brasileiro e Analyze da Constituição do Imperio**. Rio de Janeiro: Typographia Imp. e Const. De J. Villeneuve e C., 1857. p. 281.

retirada de uma parcela da propriedade dos indivíduos de determinado grupo – subordinados ou representados – permeia a história da humanidade e, indubitavelmente, instiga o estudioso elaborador do texto com aspirações humanistas a defender a limitação de atos expropriatórios.

É por esta razão que seria possível identificar a ideia de mínimo existencial como resultado da investigação desses textos do passado, desenvolvendo argumentações no sentido de apontar para fontes pretéritas como irradiadoras do fenômeno da tributação⁸² – ainda que na sua expressão mais rudimentar de obtenção de recursos para a guerra⁸³ e proteção de determinado grupo – e a sua correspondente limitação por razões culturais, religiosas, econômicas, morais ou, até mesmo, jurídicas.

Os primeiros diplomas de declaração dos direitos do homem já enunciavam a defesa da liberdade e da propriedade contra o poder de monarcas e representantes do povo, ainda que a preocupação central fosse o indivíduo, recentemente elevado à igualdade com seu semelhante. Isto porque as primeiras organizações de poder central – ou os primeiros Estados – surgem na intenção de padronizar regras, controlar anseios populares, legitimar as ambições dos detentores do poder e, mais tardiamente, assegurar direitos aos cidadãos pagadores de tributos⁸⁴.

⁸² Acerca da existência do dever de pagar tributo desde as primeiras organizações sociais, merece destaque a observação de Ylves José de Miranda Guimarães: “O tributo supõe necessariamente a circunstância iniludível do convívio social, já que o homem é ser social. Se o tributo pode ter surgido antes da sociedade humana ser politicamente organizada, na realidade é ele decorrência da convivência, da vida compartilhada em sociedade. Nas sociedades politicamente organizadas, aparece o tributo como carga dos cidadãos para a manutenção desta organização, que por sua vez é decorrência da sociabilidade humana que a disciplina juridicamente.” (GUIMARÃES, Ylves José de Miranda. **O tributo: análise ontológica à luz do direito natural e do direito positivo**. São Paulo: Max Limonad, 1983. p. 51).

⁸³ Sobre a origem e legitimação da ação de tributar, destaca-se a exposição de Pierre Bourdieu: “O desenvolvimento do imposto está ligado às despesas de guerra. Tem-se um laço entre as duas forças que separarei arbitrariamente: passa-se de arrecadações que estão na lógica do dom e do contradom a impostos burocráticos.” (BOURDIEU, Pierre. **Sobre o Estado: Cursos no Collège de France (1989-92)**. 1. ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2014. p. 272); e o pensador francês conclui: “Levanto a hipótese de que o povo conseguiu conceber a ideia do Estado como irredutível às suas encarnações, transcendendo suas encarnações na forma do rei, porquanto o rei podia ser a encarnação dessa última instância à qual se podia recorrer. Essa referência a um Estado transcendente, já presente no direito, é um passo no caminho da construção de uma entidade estatal impessoal, pura e que conduz à ideia moderna de Estado como entidade abstrata, irredutível e suas encarnações. Os observadores insistem também no fato de que, de modo geral, o reconhecimento da legitimidade do imposto ou a aceitação da submissão ao imposto se desenvolvem em correlação com a emergência de uma forma de nacionalismo, de chauvinismo. Hilton indica que é pelo desenvolvimento da sensação de que os impostos eram necessários para a defesa do território que, pouco a pouco, desenvolve-se a ideia de patriotismo, sendo essa ideia de patriotismo o principal elemento justificador da arrecadação do imposto.” (*Ibidem*, p. 280).

⁸⁴ Tal conclusão fora alcançada na obra conjunta de Celso Ribeiro Bastos e Ives Gandra da Silva Martins: “O certo é que, até os gregos, os complexos normativos escritos ou costumeiros vão surgindo, adaptando uma realidade própria de uma época em que o direito é mais instrumento de ordem que de justiça, de controle que de solução, de justificação do poder que de criação de garantias e privilégios para os governados.” (BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários à Constituição do Brasil**, v. 1. São Paulo: Saraiva, 1988. p. 26).

A partir do surgimento do Estado é possível admitir duas espécies de movimentos de transição dentro do ambiente da institucionalidade: os reformistas e os revolucionários.

Os reformistas tradicionalmente enxergam na rigidez dos pilares de determinado sistema a legitimação para que mudanças sejam realizadas no tecido social, sem abrupto rompimento da institucionalidade, alterando regras de convivência e a organização do poder para melhor atender às pretensões do movimento vencedor. Já os revolucionários não pretendem a mudança pela institucionalidade posta, mas a derrubada das vigas de sustentação da institucionalidade para que a nova aposta política e social possa surgir e criar uma nova instituição, legitimado pelo movimento revolucionário em si e protagonizado pelo grupo vencedor, no que concerne ao exercício do poder tomado.

Este destaque é relevante⁸⁵, pois, a partir da ascensão do Estado, todas as transformações ocorridas no interior da sociedade com a aptidão de alterar as normas de regência da instituição – sejam mantidos ou derrubados os pilares de sustentação – inevitavelmente recorrem à existência de um Estado para a administração do poder, edição de normas e uso legítimo da violência. E que, por tal violência, seja entendida qualquer medida adotada contra a vida, a liberdade e a propriedade de outrem, sob a perspectiva daquele que sofre com os efeitos da decisão tomada pelos novos dirigentes do Estado⁸⁶.

A experiência histórica demonstra que as ambições de transformação institucional invariavelmente buscam um Estado para legitimar as intenções dos vencedores, submeter os vencidos e perpetuar a nova unidade de poder consolidada para que sejam as suas regras aplicadas sobre os fatos da vida social das gerações presentes e das vindouras.

Se os processos de transformação da sociedade alteram as regras e conformam o Estado no sentido de assegurar direitos aos conviventes, estabelecer a representatividade dos líderes,

⁸⁵ A relevância também se justifica, pois a tributação já compôs a pauta de diversos movimentos reformistas e revolucionários ao longo da história, conforme exposto por Cristiano Carvalho: “A história mostra que grande parte das reformas, revoltas e revoluções populares ao longo dos tempos teve com causa a insatisfação com tributos excessivos ou ilegítimos. Desde a civilização Suméria e as reformas tributárias de Urukagina, passando pela independência norte-americana, cujo embrião foi os impostos sobre o chá cobrados pela Coroa Britânica dos colonos americanos, que pagam sem sequer terem direito a representantes no parlamento inglês (daí a famosa frase “no taxation without representation”), até o escorchante imposto sobre o ouro cobrado pela Coroa portuguesa, que resultou na Inconfidência Mineira, o tributo é o estopim da rebelião. [...]” (CARVALHO, Cristiano. **Teoria da decisão tributária**. São Paulo: Almedina, 2018. p. 190).

⁸⁶ Tal perspectiva parte da clássica definição de Estado de Max Weber: “O Estado é, assim como as organizações que o precederam historicamente, uma relação de dominação de humanos sobre humanos, sustentada por meio da violência legítima (isto é: vista como legítima). Para que exista e persista, aqueles humanos dominados precisam, portanto, se submeter à autoridade exigida por aqueles que, respectivamente, dominam.” (WEBER, Max. **Política como vocação e ofício**. Petrópolis, RJ: Vozes, 2020. p. 11).

os direitos dos representados, a responsabilidade de agentes públicos e a consagração de ações do Estado em favor do indivíduo, então esta nova realidade estatal consagra verdadeiramente os valores mais caros para aquele agrupamento de indivíduos em determinado território, sendo a manutenção do ordenamento jurídico daquele Estado uma ambição daqueles que pretendem assegurar uma vida ética e saudável para os seus filhos. A manutenção do Estado deixa de ser apenas uma realidade aferida a partir da análise histórica e passa a ser um verdadeiro propósito daqueles que convivem sob as normas daquela unidade juridicamente organizada de poder⁸⁷.

Notoriamente, os relatos históricos demonstram as constantes transformações ocorridas dentro de sociedades organizadas nos Estados, inclusive oriundas de guerras com outros Estados organizados, cujos motivos variam e, inevitavelmente, impactam na qualidade de vida dos cidadãos tutelados.

A singularidade dos processos históricos e as peculiaridades de cada ciclo de transformação da história permitem a constatação da dificuldade do cientista em identificar as fontes ou momentos de surgimento convergentes de determinados institutos, se considerado o conjunto de Estados e toda a história conhecida, eis o porquê da afirmação de que a “ideia de mínimo existencial”, ou mesmo a “ideia de justiça”, ou os valores prevaletentes em determinado período, seguem um julgamento subjetivo daquele estudioso do tema, identificados determinados fatos históricos para amparar a descrição científica.

Portanto, a “origem” do mínimo existencial, seja aquele de *status negativus* – consistente na exigência de abstenção do poder instituído para assegurar a vida, a liberdade, a igualdade, a propriedade e etc. –, seja aquele conjunto de prestações estatais (*status positivus*), decorrente de ações do Estado praticadas para assegurar o cumprimento de deveres assumidos em Cartas Constitucionais, para todos os fins desta exposição admite a constatação majoritária da doutrina brasileira: (i) no âmbito global, o pacto humano e civilizatório oriundo da Declaração Universal dos Direitos Humanos, adotada e proclamada pela Assembleia Geral das

⁸⁷ Miguel Reale acentua que a existência do Estado torna-se um fim para sociedades organizadas que enxergam no sistema jurídico posto a consagração de seus valores: “O Estado é uma unidade de ordem que permanece, não obstante as transformações e as mudanças que se operam no seio da sociedade. É uma constante relativamente ao fluxo das gerações que nele vivem, e, em parte, por ele vivem e produzem material e espiritualmente. Até mesmo aqueles que colocam os indivíduos como fim último da vida não podem deixar de reconhecer no Estado uma certa superioridade de fins. Nós, considerando a sucessão das gerações, compreendendo quanto cada uma deve às antecedentes e quanto deve transmitir às vindouras, não podemos deixar de ver no Estado também um fim, como integração daqueles valores que constituem o patrimônio mais alto de um povo.” (REALE, Miguel. **Teoria do direito e do Estado**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 355).

Nações Unidas em 10 de dezembro de 1948; (ii) de maior expressão dentro de um Estado, a Lei Fundamental da Alemanha de 1949.

O advento da Declaração Universal dos Direitos Humanos marca temporalmente a fonte de enunciação dos direitos fundamentais do ser humano, cujo conteúdo passou a conformar um novo sistema de valores consagrados pelos Estados da modernidade a partir do seu surgimento.

Acerca da função da Declaração Universal dos Direitos Humanos de enunciar direitos fundamentais, destaca-se a ponderação de Ives Gandra da Silva Martins:

O que mais impressiona, todavia, é a declaração universal dos direitos humanos de 10/12/1948. Não é um tratado internacional, mas enunciação de direitos fundamentais do ser humano, que são direitos naturais, a que a todo o homem devem ser assegurados. [...]

Seu relator, René Cassin, jusnaturalista tomista, demonstra que há um núcleo de direitos fundamentais, que o Estado não cria, mas reconhece, e, quando não o reconhece, aquele Estado transforma-se numa ditadura criticada pela comunidade internacional. De resto, os direitos enunciados na declaração de René Cassin estão incorporados em quase todas as Constituições modernas democráticas, numa demonstração de que os constituintes desses países reconhecem a existência de direitos fundamentais que, de rigor, são direitos individuais.⁸⁸

Nada obstante o interessante debate acerca da natureza dos direitos fundamentais – que será melhor detalhado no próximo tópico –, importa destacar que a consagração deste diploma internacional marca o nascimento de uma cultura jurídica exigente de direitos fundamentais como compromisso dos Estados, positivando valores de proteção dos interesses dos indivíduos, bem como estabelecendo medidas para que sejam alcançados padrões de existência digna, cidadania sólida, exercícios de direitos civis, políticos, econômicos, liberdade ampla de práticas costumeiras e religiosas, vencidos preconceitos e segregações, privilegiada a igualdade e a dignidade humana.

Para além da introdução de uma nova linguagem jurídica de direitos fundamentais assumida pelos Estados modernos, a Declaração Universal de 1948 inaugurou um novo sistema de valores, conforme leciona Virgílio Afonso da Silva:

Um grande avanço na teoria geral dos direitos fundamentais no pós-guerra foi, sem dúvida alguma, a consolidação definitiva da idéia segundo a qual as declarações de direitos fundamentais não são meras “declarações de

⁸⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O estado à luz da história, da filosofia e do direito**. São Paulo: Noeses, 2015. p. 23-24.

princípios”, mas contêm verdadeiras normas jurídicas que, pelo menos no que tange às liberdades públicas, conferem direitos subjetivos aos indivíduos.⁸⁹

E arremata:

Mas uma outra mudança de paradigma no âmbito dos direitos fundamentais, também ocorria na segunda metade do século XX, teve importância ainda mais decisiva no desenvolvimento de novas dimensões para os direitos fundamentais: a superação da concepção de direitos fundamentais somente como direitos exigíveis em face do Estado, seja a uma abstenção (liberdades públicas), seja a uma prestação (sobretudo os direitos sociais). Direitos fundamentais, nesse novo paradigma, desempenhariam uma função adicional: eles expressariam um sistema de valores, válido para todo o ordenamento jurídico.⁹⁰

Diversos dispositivos da Declaração Universal dos Direitos Humanos poderiam ser interpretados em consonância com a ideia de mínimo existencial já apresentada. Dentre estes dispositivos, o artigo 25, 1, traduz a essência do conteúdo do mínimo existencial com maior precisão:

Artigo 25

1. Todo ser humano tem direito a um padrão de vida capaz de assegurar a si e à sua família saúde, bem-estar, inclusive alimentação, vestuário, habitação, cuidados médicos e os serviços sociais indispensáveis e direito à segurança em caso de desemprego, doença invalidez, viuvez, velhice ou outros casos de perda dos meios de subsistência em circunstâncias fora de seu controle. [...] ⁹¹

Considerando que o diploma internacional determina ainda a ampla liberdade e igualdade entre as pessoas (artigos 1º e 2º), a mesma proteção perante a lei (artigo 7º), a proteção da família (artigo 16), à propriedade (artigo 17), ao exercício de direitos econômicos, sociais e culturais indispensáveis à sua dignidade (artigo 22), o direito ao trabalho e a justa remuneração (artigo 23) e etc., vê-se que a construção da proposição normativa em torno da proteção ao mínimo existencial é adequada ao texto contemplado na Declaração Universal de 1948.

E é necessário ponderar, ainda, para todos os fins deste trabalho, que o artigo 21⁹² da Declaração Universal dos Direitos Humanos enuncia o conteúdo do princípio republicano que

⁸⁹ SILVA, Virgílio Afonso da. **A Constitucionalização do Direito: Os direitos fundamentais nas relações entre particulares**. 1. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014. p. 76-77.

⁹⁰ *Ibidem*, p. 77.

⁹¹ **Declaração Universal dos Direitos Humanos**. 1948. Disponível em: <<https://www.unicef.org/brazil/declaracao-universal-dos-direitos-humanos>>. Acesso em: 07 de ago. 2021.

⁹² O artigo 21 da Declaração Universal dos Direitos Humanos está redigido nos seguintes termos: “Artigo 21
1. Todo ser humano tem o direito de tomar parte no governo de seu país diretamente ou por intermédio de representantes livremente escolhidos.
2. Todo ser humano tem igual direito de acesso ao serviço público do seu país.
3. A vontade do povo será a base da autoridade do governo; essa vontade será expressa em eleições periódicas e legítimas, por sufrágio universal, por voto secreto ou processo equivalente que assegure a liberdade de voto.”

foi incorporado às novas Constituições promulgadas após a edição do diploma internacional, ou adaptado o seu “espírito” no caso das monarquias parlamentares existentes.

Dentre as principais constituições influenciadas pelos imperativos universais contemplados na Declaração Universal dos Direitos Humanos, destaca-se aquela promulgada no Estado que protagonizou – poucos anos antes – a maior barbárie já praticada na humanidade.

A Lei Fundamental da Alemanha de 1949 é reconhecida como o diploma constitucional que inaugura a tradição de atribuir centralidade aos direitos fundamentais enquanto o núcleo essencial de irradiação das regras e princípios que devem limitar a ação do Estado.

Os horrores da 2ª Guerra Mundial e a devastação promovida pelo nazismo no mundo produziram as experiências históricas que exigiram do povo alemão a compreensão de que o limite de desumanidade fora alcançado, de tal modo que o mundo não poderia mais tolerar violações sistemáticas à vida, liberdade, propriedade e igualdade entre os homens. O trauma do holocausto e do nazismo indubitavelmente exerceu poderosa influência no direito alemão após a 2ª Guerra Mundial, pois a sociedade alemã fora reerguida a partir de uma Lei Fundamental que atribuiu centralidade à dignidade da pessoa humana, sendo a sua preservação um dever enunciado para todas as autoridades estatais.

Ao tecer considerações acerca da centralidade da dignidade da pessoa humana na Lei Fundamental alemã, bem como a relevância nuclear para a compreensão das normas do sistema jurídico alemão, em especial, mediante a análise de decisões do Tribunal Constitucional Federal da Alemanha – BVerfGE 27, 1 (1969), BVerfGE 45, 187 (1977) e BVerfGE 30, 173 (1971) –, Daniel Sarmiento ponderou o seguinte:

[...] A Lei Fundamental alemã proclama no seu artigo 1º, (1), que “a dignidade da pessoa humana é inviolável. Respeitá-la e promovê-la é dever de todas as autoridades estatais”. No país, o princípio da dignidade da pessoa humana é considerado, de forma praticamente incontroversa, como o mais importante de toda a ordem jurídica, figurando no centro da ordem de valores constitucionais. A jurisprudência da Corte Constitucional alemã está repleta de afirmações como a de que “a dignidade humana está no topo da ordem de valores da Lei Fundamental”; “a pessoa humana livre e sua dignidade são os valores mais elevados da ordem constitucional”; “o direito à inviolabilidade da dignidade humana é a base de todos os direitos fundamentais”.⁹³

⁹³ SARMENTO, Daniel. Trajetória(s) da Dignidade Humana. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; MACEDO, Marco Antonio Ferreira (coord.). **Direitos fundamentais e estado fiscal: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**. Salvador: Editora JusPodivm, 2019. p. 55.

A centralidade da dignidade da pessoa humana na Lei Fundamental alemã de 1949 e uma série de decisões relativas aos direitos fundamentais prolatadas pelo Tribunal Constitucional⁹⁴ daquela nação europeia são referidas como verdadeira fonte do mínimo existencial, conforme leciona Luís Roberto Barroso, ministro do Supremo Tribunal Federal⁹⁵:

Por fim, ínsito à ideia de dignidade humana está o conceito de mínimo existencial, também chamado de mínimo social, ou o direito básico às provisões necessárias para que se viva dignamente. A igualdade, em sentido material ou substantivo, e especialmente a autonomia (pública e privada) são ideias dependentes do fato de os indivíduos serem “livres da necessidade” (*free from want*), no sentido de que suas necessidades vitais essenciais sejam satisfeitas. Para serem livres, iguais e capazes de exercer uma cidadania responsável, os indivíduos precisam estar além de limiares mínimos de bem-estar, sob pena de a autonomia se tornar uma mera ficção, e a verdadeira dignidade humana não existir. Isso exige o acesso a algumas prestações essenciais — como educação básica e serviços de saúde —, assim como a satisfação de algumas necessidades elementares, como alimentação, água, vestuário e abrigo. O mínimo existencial, portanto, está no núcleo essencial dos direitos sociais e econômicos, cuja existência como direitos realmente fundamentais — e não como meros privilégios dependentes do processo político — é bastante controvertida em alguns países. A sindicabilidade judicial desses direitos é complexa e produz uma série de impasses em todos os lugares. Apesar dessas dificuldades, a ideia de direitos sociais mínimos que podem ser efetivados pelo Judiciário, não sendo inteiramente dependentes da ação legislativa, foi aceita pela jurisprudência de diversos países, incluindo Alemanha, África do Sul e Brasil, para citar exemplos de diferentes continentes. De acordo com as circunstâncias, os juízes e cortes podem tanto determinar a concessão de um benefício individual, quanto, ao menos, exigir uma ação razoável do Estado.⁹⁶

Indica-se ainda as obras do publicista Otto Bachof como precursoras da exigência de um mínimo existencial do Estado, conforme asseverou Ingo Wolfgang Sarlet:

⁹⁴ Neste sentido, abordou Ricardo Lobo Torres acerca de uma decisão do Tribunal Constitucional Federal da Alemanha que decidiu acerca da proteção dos meios de subsistência necessários para preservar a família: “[...] Em importante decisão o BVerfG declarou a inconstitucionalidade da lei do imposto de renda que não garantia o mínimo existencial familiar (*Existenzminimums der Familie*), com base no argumento de que “da mesma forma que o Estado deve assegurar aos cidadãos pobres as prestações sociais, não pode cobrar do contribuinte uma importância equivalente sobre a sua renda”. Em outro julgado o Tribunal Constitucional estabeleceu que prestações sociais para fins determinados (v.g. auxílio para a construção de moradia) não podem ser levadas em conta para valorar a efetiva proteção jurídica do mínimo existencial. Mas o direito à assistência social (*Recht auf Fürsorge*) foi reconhecido com o “mínimo para uma existência digna.” (TORRES, Ricardo Lobo. **O direito ao mínimo existencial**, *op. cit.*, p. 65).

⁹⁵ O ministro do Supremo Tribunal Federal Luís Roberto Barroso cita na nota de rodapé ao fazer referência aos julgados da Alemanha os seguintes julgados do Tribunal Constitucional Federal Alemão (BVerfG) e Tribunal Federal Administrativo Alemão (BVerwG), 1 BVerfGE 97,104 et seq. (1951); 1 BVerwGE 159, 161 (1954); 25 BVerwGE 23, 27 (1966); 40 BVerfGE121, 134 (1975); e 45 BVerfGE 187 (229) (1977).

⁹⁶ BARROSO, Luís Roberto. **A dignidade da pessoa humana no direito constitucional contemporâneo: a construção de um conceito jurídico à luz da jurisprudência mundial**. Belo Horizonte: Fórum, 2014. p. 84-86.

Na doutrina do segundo Pós-Guerra, um dos primeiros a sustentar a possibilidade do reconhecimento de um direito subjetivo à garantia positiva dos recursos mínimos para uma existência digna foi o publicista Otto Bachof, que, já no início da década de 1950, considerou que o princípio da dignidade da pessoa humana (art. 1º, da Lei Fundamental da Alemanha, na sequência referida como LF) não reclama apenas a garantia da liberdade, mas também um mínimo de segurança social, já que, sem os recursos materiais para uma existência digna, a própria dignidade da pessoa humana ficaria sacrificada. Por esta razão, o direito à vida e integridade corporal (art. 2º, inc. II, da LF) não pode ser concebido meramente como proibição de destruição da existência, isto é, como direito de defesa, impondo, ao revés, também uma postura ativa no sentido de garantir a vida. Cerca de um ano depois da paradigmática formulação de Bachof, o Tribunal Federal Administrativo da Alemanha (*Bundesverwaltungsgericht*), já no primeiro ano de sua existência, reconheceu um direito subjetivo ao indivíduo carente a auxílio material por parte do Estado, argumentando, igualdade com base no postulado da dignidade da pessoa humana, direito geral de liberdade e direito à vida, que o indivíduo, na qualidade de pessoa autônoma e responsável, deve ser reconhecido como titular de direitos e obrigações, o que implica principalmente na manutenção de suas condições de existência. Ressalte-se que apenas alguns anos depois o legislador acabou regulamentando – em nível infraconstitucional – um direito a prestações no âmbito da assistência social (art. 4º, inc. I, da Lei Federal sobre Assistência Social [*Bundessozialhilfegesetz*]).⁹⁷

Os reflexos da doutrina alemã⁹⁸, em especial, as obras de Otto Bachof, a jurisprudência do Tribunal Constitucional Federal alemão⁹⁹ e a Lei Fundamental da Alemanha de 1949 são frequentemente referidas pela doutrina do direito tributário brasileiro como a origem do mínimo existencial. E, desde a origem, o mínimo existencial é tratado como uma “fração”, “expressão”

⁹⁷ SARLET, Ingo Wolfgang. Direitos fundamentais sociais, mínimo existencial e o papel das assim camadas decisões estruturantes na perspectiva da jurisdição constitucional – Uma homenagem a Ricardo Lobo Torres. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; MACEDO, Marco Antonio Ferreira (coord.). **Direitos fundamentais e estado fiscal: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**. Salvador: Editora JusPodivm, 2019. p. 125-126.

⁹⁸ Paulo Caliendo discorre sobre o debate ainda vivo na doutrina alemã acerca do mínimo existencial: “Para a doutrina alemã, existe uma ligação direta entre o conceito de dignidade da pessoa humana (*Menschenwürde*) e mínimo existencial (*Existenzminimum* ou *Notbedarf*); bem como entre o art. 1º do texto da Constituição de Bonn (GG) e o art. 20 que estabelece o Estado Social (*Sozialstaatsprinzip*) e o direito a prestações sociais (*Sozialstaatsprinzip*). Este conceito será igualmente utilizado com força na estruturação da tributação da renda (*Einkommensbesteuerung*). Também na doutrina alemã este conceito não encontra, apesar de tudo, uma definição clara e mesmo alguns autores se questionam sobre o real significado de mínimo existencial. Afinal, como conciliar autonomia privada e ajudas sociais? Não seria o auxílio social uma ajuda para o autoauxílio (*Sozialhilfe als Hilfe zur Selbsthilfe*), especialmente em uma sociedade com uma elevada taxa de desemprego?” (CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 222).

⁹⁹ Neste sentido, ponderou Alexandre Machado de Oliveira em estudo dedicado à proteção ao mínimo existencial no direito tributário: “A Alemanha é o país precursor do tratamento do mínimo existencial. Otto Bachof, em 1950, já defendia que o direito a vida e integridade corporal não poderia ser interpretado restritivamente como preservação da existência (direito de defesa), mas exigia uma ação proativa do ente estatal. [...]”

O Tribunal Constitucional Federal alemão (*Bundesverfassungsgericht*) tem um dos casos mais paradigmáticos de análise da intributabilidade do mínimo existencial. O BVerfGE, 25/09/1992 – 2 BvL 5/91, decidiu que o contribuinte, sujeito passivo do IR, tem que cumprir a sua responsabilidade de pagar a referida exação, no entanto, deve ser respeitada a renda necessária para a sua subsistência e de sua família, com fundamento no art. 6, § 1, GG.” (OLIVEIRA, Alexandre Machado de. **A proteção do mínimo existencial no direito tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 89-90).

ou “núcleo essencial” da dignidade da pessoa humana. Acerca da “proteção” e “garantia” de direitos subjetivos correlatos ao mínimo existencial e a sua relevância para a interpretação das normas de direito tributário, asseverou Humberto Ávila:

De acordo com a jurisprudência do *Bundesverfassungsgericht*, a garantia da dignidade humana é a finalidade suprema de todo e qualquer direito. Ela atua tanto como direito subjetivo com função de proteção e de defesa, determinando que os pressupostos mínimos para uma existência humanamente digna do indivíduo e de todos os membros da sua família devam ser subtraídos da tributação, quanto como decisão valorativa objetiva com função explicativa, quando orienta a interpretação de outras normas constitucionais ou da legislação ordinária.¹⁰⁰

Identificado o momento histórico do surgimento da centralidade da dignidade da pessoa humana com o advento da Declaração Universal dos Direitos Humanos de 1948, e a *origem* do mínimo existencial como objetivo de proteção e garantia pelo Estado na Lei Fundamental da Alemanha, pode-se compreender a influência deste novo espírito do tempo nas Cartas Constitucionais surgidas a partir de então nos Estados do Ocidente, inclusive, na vigente Constituição brasileira de 1988¹⁰¹.

Acerca do pioneirismo da atribuição de centralidade à dignidade da pessoa humana na Lei Fundamental da Alemanha e da ulterior influência em outros diplomas constitucionais, afirmou José Afonso da Silva:

Foi a Lei Fundamental da República Federal da Alemanha que por primeiro erigiu a *dignidade da pessoa humana* em direito fundamental expressamente estabelecido no seu art. 1º, n. 1, declarando: “A dignidade humana é inviolável. Respeitá-la e protegê-la é obrigação de todos os poderes estatais”. Fundamentou a positivação constitucional desse princípio, de base filosófica, o fato de o Estado nazista ter vulnerado gravemente a dignidade da pessoa humana mediante a prática de horrorosos crimes políticos sob a invocação de razões de Estado e outras razões. Os mesmos motivos históricos justificaram a declaração do art. 1º da Constituição portuguesa, segundo o qual “Portugal é uma República soberana, baseada na dignidade da pessoa humana e na vontade popular e empenhada na construção de uma sociedade livre, justa e solidária”; e também a Constituição espanhola, cujo art. 10, n. 1, estatui que “a dignidade da pessoa, os direitos invioláveis que lhe são inerentes, o livre desenvolvimento da personalidade, o respeito à lei e aos direitos dos demais são fundamentos da ordem política e da paz social”. E assim também a tortura

¹⁰⁰ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 624.

¹⁰¹ Tais compromissos com a dignidade da pessoa humana adquiriram maior expressão no sistema jurídico brasileiro a partir da Constituição Federal de 1988, ainda que o Brasil tenha no período posterior a 2ª Guerra Mundial adotado duas cartas constitucionais – 1946 e 1967 (profundamente reformada em 1969) –, pois a Constituição de 1946 – ainda que tecnicamente elogiável, conforme se verá em capítulo próximo neste estudo – fora promulgada para (r)estabelecer a democracia no Brasil e incorporar aspirações e valores diretamente da sociedade brasileira, com menor influência dos ventos de mudança internacional; e a Constituição de 1967, com a posterior reforma em 1969, se prestou a fundamentar o período ditatorial vivenciado no Brasil.

e toda sorte de desrespeito à pessoa humana praticados sob o regime militar levaram o Constituinte brasileiro a incluir a dignidade da pessoa humana como um dos fundamentos do Estado Democrático de Direito em que se constitui a República Federativa do Brasil, conforme disposto no inciso III do art. 1º da Constituição de 1988.¹⁰²

A promulgação da Constituição Federal de 1988 inaugura no Brasil a edição de uma carta constitucional que edifica um Estado Democrático de Direito, rompendo com o período histórico imediatamente anterior de ditadura militar, atribuindo centralidade – como fundamento da república – à dignidade da pessoa humana, de tal modo que os princípios e regras dispostos no texto constitucional devem ser interpretados em consonância com os pilares da república brasileira para fazer cumprir com os objetivos fundamentais também expressamente estabelecidos pelo constituinte.

É necessário dizer que os fundamentos da república brasileira prescritos no artigo 1º da Constituição Federal¹⁰³ estão em perfeita harmonia com os artigos da Declaração Universal dos Direitos Humanos de 1948, seja pela reprodução textual de alguns dos dispositivos, seja pelo compromisso assumido para concretizar o projeto humanitário e civilizatório pactuado naquela declaração universal por meio dos objetivos fundamentais¹⁰⁴ estabelecidos no artigo 3º da Constituição Federal.

São fundamentos da república brasileira¹⁰⁵: (i) a soberania, (ii) a cidadania, (iii) a dignidade da pessoa humana; (iv) os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; e (v) o pluralismo político.

¹⁰² SILVA, José Afonso da. **Poder constituinte e poder popular (Estudos sobre a Constituição)**. 1. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007. p. 144-145.

¹⁰³ Celso Ribeiro Bastos afirmou acerca dos fundamentos da república brasileira: “Embora dignidade tenha um conteúdo moral, parece que a preocupação do legislador constituinte foi mais de ordem material, ou seja, a de proporcionar às pessoas condições para uma vida digna, principalmente no que tange ao fator econômico. Por outro lado, o termo “dignidade da pessoa” visa a condenar práticas como a tortura, sob todas as suas modalidades, o racismo e outras humilhações tão comuns no dia-a-dia de nosso país. Este foi, sem dúvida, um acerto do constituinte, pois coloca a pessoa humana como fim último de nossa sociedade e não como simples meio para alcançar certos objetivos, como, por exemplo, o econômico.” (BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**, *op. cit.*, p. 158-159).

¹⁰⁴ E prossegue Celso Ribeiro Bastos na elucidação acerca dos objetivos fundamentais da república: “A idéia de objetivos não pode ser confundida com a de fundamentos, muito embora, algumas vezes, isto possa ocorrer. Os fundamentos são inerentes ao Estado, fazem parte de sua estrutura. Quando aos objetivos, estes consistem em algo exterior que deve ser perseguido. Portanto, a República Federativa do Brasil tem por meta irrecusável construir uma sociedade livre, justa e solidária; garantir o desenvolvimento nacional; erradicar a pobreza e marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; promover o bem de todos, sem preconceito de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.” (*Ibidem*, p. 159-160).

¹⁰⁵ “Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

I - a soberania;

II - a cidadania;

Recente inovação normativa, inclusive, comprova que os fundamentos da república ainda amparam a atividade legiferante do Estado, de tal modo que não se pode admitir que os fundamentos da república do artigo 1º da Constituição Federal sejam apenas indicativos do momento de promulgação do Texto Constitucional e programáticos na aplicação e interpretação das normas a partir do momento de sua edição, mas seguem enquanto imperativos a orientar o sistema normativo brasileiro e exigir a observância pelos Poderes de Estados para alcançar os objetivos positivados – objetivos fundamentais¹⁰⁶ – e assegurar os direitos e garantias individuais expressos na Carta Magna.

A aludida inovação normativa corresponde à Lei nº 13.974, de 20 de setembro de 2019, que instituiu a Declaração de Direitos de Liberdade Econômica e promoveu diversas alterações na legislação vigente para atender aos “valores sociais do trabalho e da livre iniciativa” prescritos no artigo 1º, inciso IV, da Constituição Federal. Os princípios norteadores da citada lei constam expressos no artigo 2º¹⁰⁷, e são direcionados à interpretação dos enunciados prescritivos inseridos nos subsistemas do “direito civil, empresarial, econômico, urbanístico e do trabalho nas relações jurídicas que se encontrem no seu âmbito de aplicação e na ordenação

III - a dignidade da pessoa humana;

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

V - o pluralismo político.

Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.” (BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 15 mai. 2021).

¹⁰⁶ José Afonso da Silva afasta o caráter programático das normas oriundas do artigo 3º da Constituição Federal que estabelece os objetivos fundamentais, pois: “São, em verdade, normas dirigentes ou teleológicas, porque apontam fins positivos a serem alcançados pela aplicação de preceitos concretos definidos em outras partes da Constituição.” (SILVA, José Afonso da. **Comentário contextual à Constituição**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 46).

¹⁰⁷ “Art. 2º São princípios que norteiam o disposto nesta Lei:

I - a liberdade como uma garantia no exercício de atividades econômicas;

II - a boa-fé do particular perante o poder público;

III - a intervenção subsidiária e excepcional do Estado sobre o exercício de atividades econômicas; e

IV - o reconhecimento da vulnerabilidade do particular perante o Estado. [...]” (BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei nº 13.874, de 20 de setembro de 2019**. Institui a Declaração de Direitos de Liberdade Econômica; estabelece garantias de livre mercado; altera as Leis nos 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), 6.404, de 15 de dezembro de 1976, 11.598, de 3 de dezembro de 2007, 12.682, de 9 de julho de 2012, 6.015, de 31 de dezembro de 1973, 10.522, de 19 de julho de 2002, 8.934, de 18 de novembro 1994, o Decreto-Lei nº 9.760, de 5 de setembro de 1946 e a Consolidação das Leis do Trabalho, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943; revoga a Lei Delegada nº 4, de 26 de setembro de 1962, a Lei nº 11.887, de 24 de dezembro de 2008, e dispositivos do Decreto-Lei nº 73, de 21 de novembro de 1966; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/lei/L13874.htm>. Acesso em: 14 jun. 2021).

pública, inclusive sobre exercício das profissões, comércio, juntas comerciais, registros públicos, trânsito, transporte e proteção ao meio ambiente”¹⁰⁸.

Por mais que a dignidade da pessoa humana conste como fundamento da república brasileira, sendo reproduzido, inclusive, em outros dispositivos da Constituição Federal¹⁰⁹, reforçando o compromisso do Brasil – signatário de diversos tratados internacionais sobre a segurança e a proteção de direitos fundamentais – constata-se que a construção das normas jurídicas, em especial, aquelas relacionadas ao direito tributário ainda demandam esforço reiterado por juízes, advogados, e mesmo cientistas do direito, comprometidos à consagrar com maior efetividade a proteção do mínimo existencial, posto que legítima exigência contra o Estado tributante.

Além do reconhecimento da dignidade da pessoa humana como fundamento do estado brasileiro, o princípio republicano brasileiro, erigido a partir da representação popular – representantes do verdadeiro poder que emana exclusivamente do povo, conforme expresso na Constituição Federal – exige o cumprimento dos objetivos fundamentais. E alguns destes objetivos são traduzidos em outras regras e princípios da Carta Magna¹¹⁰, inclusive no que se refere ao *status negativus* típico da relação jurídico-tributária conformada em observância aos direitos fundamentais dos sujeitos passivos.

¹⁰⁸ “§1º O disposto nesta Lei será observado na aplicação e na interpretação do direito civil, empresarial, econômico, urbanístico e do trabalho nas relações jurídicas que se encontrem no seu âmbito de aplicação e na ordenação pública, inclusive sobre exercício das profissões, comércio, juntas comerciais, registros públicos, trânsito, transporte e proteção ao meio ambiente. [...]” (BRASIL, 2019).

¹⁰⁹ Conforme postula Daniel Sarmiento: “No que concerne à positivação jurídica, a dignidade da pessoa humana está consagrada com destaque na Constituição de 1998, no art. 1º, inciso III, que invoca como “fundamento da República”, sendo também citada em outros preceitos mais específicos (arts. 170; 226, § 6º; 227; 230). O Brasil, ademais, ratificou e incorporou ao ordenamento jurídico quase todos os tratados internacionais de direitos humanos que contêm referências à dignidade. Não bastasse, sob a égide da Constituição de 88, e sobretudo nos últimos quinze anos, a invocação da dignidade se tornou moeda corrente no discurso jurisdicional, a ponto de suscitar legítimas preocupações quanto à sua banalização.” (SARMENTO, Daniel. Trajetória(s) da Dignidade Humana. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; MACEDO, Marco Antonio Ferreira (coord.). **Direitos fundamentais e estado fiscal: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**, *op. cit.*, p. 57).

¹¹⁰ Acerca da identificação de algumas destas normas, destaca-se a análise de Fernando Facury Scaff: “No que se refere ao *status negativus libertatis* verificam-se as imunidades tributárias, tais como a da cesta básica no que tange ao ICMS e ao IPI; do mínimo existencial familiar, quanto ao IR; da moradia quanto ao IPTU; quanto à gratuidade para o acesso à justiça na defesa de seus direitos; de imunidade tributária para as instituições assistenciais; do ITR para as pequenas glebas rurais; de proteção à saúde no SUS – Sistema Único de Saúde (com críticas em face de sua universalização, pois extrapola o mínimo existencial ao permitir seu uso inclusive pelos economicamente abastados); à educação através do sistemas de ensinos públicos e gratuitos (com novas críticas à universalidade, pois a gratuidade atinge também os ricos).” (SCAFF, Fernando Facury. Reserva do possível, mínimo existencial e direitos humanos. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Princípios de direito financeiro e tributário – Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 116-117).

O mínimo existencial, portanto, direito fundamental originado a partir da prática do direito alemão, conforme se demonstrou, encontra amparo nas normas edificadas a partir da Constituição Federal de 1988. Ainda que o estudo de direito estrangeiro seja de interesse do cientista, reitera-se a demarcação de que a presente dissertação está comprometida com a identificação do mínimo existencial a partir do direito constitucional brasileiro.

A similaridade com disposições contidas na Lei Fundamental alemã, a alusão constante aos doutrinadores e julgados daquele país, e mesmo o reconhecimento de que a Constituição Federal assimilou disposições de tratados internacionais – especialmente da Declaração Universal dos Direitos Humanos – são efetivos indícios da existência do mínimo existencial no direito brasileiro.

A verdadeira conclusão acerca da existência do mínimo existencial aplicável ao direito tributário somente é alcançada pelo esforço do estudioso sobre as normas do direito brasileiro. Evidentemente, a partir da edição da Lei nº 14.181, de 1º de julho de 2021 – que alterou o Código de Defesa do Consumidor – foi introduzida a expressão “mínimo existencial” no direito brasileiro. Vale destacar que a Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993 já estabeleceria disposições acerca dos “mínimos sociais”, no campo da Assistência Social.

Importa, portanto, a análise de disposições que limitam a ação do Estado no campo da tributação, em especial, para a identificação dos fundamentos normativos do mínimo existencial brasileiro como cláusula de proteção à liberdade do indivíduo, enquanto direito fundamental previsto na Constituição Federal de 1988.

3.4 Direitos humanos e direitos fundamentais

Consta dos melhores trabalhos sobre o direito constitucional a abordagem segregada de “direitos humanos” e “direitos fundamentais” enquanto categorias normativas distintas, quer pelo conteúdo axiológico atribuído a cada um destes direitos, quer por sua utilização nos textos normativos internos e tratados internacionais.

Outras expressões são tradicionalmente utilizadas pela doutrina, tais como “direitos do homem”, “direitos subjetivos”, “liberdades públicas”, “direitos individuais”, “liberdades

fundamentais” e “direitos humanos fundamentais”¹¹¹. Não raramente são verificadas confusões entre as expressões, apontadas por estudiosos dedicados a compreensão semântica e pragmática destes conjuntos de direitos, cujo ser humano é o inequívoco destinatário.

Novamente, podem ser resgatados nos mais distantes textos históricos, políticos, religiosos, jurídicos, entre outros, a origem da abordagem jurídica do homem enquanto destinatário de direitos pela sua própria condição de “ser” humano. A eleição dos primeiros escritos que mereceriam atenção acerca da defesa da dignidade do homem partiria de uma escolha do estudioso dedicado a compreender os contornos e o significado de tais fenômenos.

Diversos autores¹¹² postulam a origem da exigência do tratamento digno ao homem no texto religioso e nas práticas oriundas do cristianismo. A evolução enquanto possibilidade de exigência de liberdades públicas¹¹³ (políticas¹¹⁴ e individuais) em face do Estado somente surge

¹¹¹ Acerca da variedade de expressões para designar um conjunto de direitos de expressiva densidade normativa em relação ao ser humano, foram destacadas as seguintes por Ingo Wolfgang Sarlet, Luiz Guilherme Marioni e Daniel Mitidiero: “Por outro lado, embora a terminologia adotada (em sintonia com o texto constitucional), também é verdade que seguem sendo utilizadas outras expressões, tais como ‘direitos humanos’, ‘direitos do homem’, ‘direitos subjetivos públicos’, ‘liberdades públicas’, ‘direitos individuais’, ‘liberdades fundamentais’ e ‘direitos humanos fundamentais’, apenas para referir algumas das mais importantes, mas que correspondem (salvo no caso da expressão ‘direitos humanos’) a categorias em geral mais limitadas do que o complexo mais amplo representado pelos direitos fundamentais.” (SARLET, Ingo Wolfgang; MARIONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 388).

¹¹² Por exemplo, afirmou Luiz Regis Prado que: “Do ponto de vista histórico, é a partir do cristianismo que tem lugar o conceito de pessoa como categoria espiritual, dotada de valor em si mesma, um ser de fins absolutos, possuidor de direitos fundamentais e, portanto, de dignidade.” (PRADO, Luiz Regis. **Bem jurídico-penal e constituição**. 7. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014. p. 77); o consagrado *Curso de Direito Constitucional* de Gilmar Ferreira Mendes e Paulo Gustavo Gonet Branco também identifica no cristianismo a preocupação com a dignidade do ser humano: “O cristianismo marca impulso relevante para o acolhimento da ideia de uma dignidade única do homem, a ensejar uma proteção especial. O ensinamento de que o homem é criado à imagem e semelhança de Deus e a ideia de que Deus assumiu a condição humana para redimi-la imprimem à natureza humana alto valor intrínseco, que deve nortear a elaboração do próprio direito positivo.” (MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 13. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 198).

¹¹³ Lecionou Celso Ribeiro Bastos que: “Dá-se o nome de liberdades públicas, de direitos humanos ou individuais àquelas prerrogativas que tem o indivíduo em face do Estado. É um dos componentes mínimos do Estado constitucional ou do Estado de Direito. Neste, o exercício dos seus poderes soberanos não vai ao ponto de ignorar que há limites para a sua atividade além dos quais se invade a esfera jurídica do cidadão. Há como que uma repartição da tutela que a ordem jurídica oferece: de um lado ela garante o Estado com instrumentos necessários à sua ação, e de outro protege uma área de interesses do indivíduo contra qualquer intromissão do aparato oficial.” (BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**, *op. cit.*, p. 165).

¹¹⁴ André Franco Montoro destaca que em termos de política social, há um preceito implícito nas primeiras declarações de direitos de “abstenção” do Poder Público – a possibilidade de cada indivíduo buscar livremente e de acordo com as aspirações próprias a realização de seus interesses e, decorrente desta perspectiva, a realização do interesse social. Vale destacar o percurso destas declarações de cunho liberal selecionadas pelo citado autor: “No toante à política social, essa perspectiva é particularmente importante. Já tem sido observado que as primeiras Declarações – a “Bill of Rights”, de 1689, na Inglaterra; a Declaração de Direitos da Virgínia, em 1776, ou a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, votada na França, em 1789 – representam vigorosa defesa das liberdades individuais. O otimismo liberal esperava que do livre jogo das liberdades se estabelecesse, como consequência natural, uma harmonia social e econômica. [...]” (MONTORO, André Franco. **Estudos de filosofia do direito**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 223).

a partir da ascensão do contratualismo¹¹⁵, em que o ideal de liberdade e a participação dos cidadãos no governo, com a limitação do poder, alcança o repertório jurídico e político das sociedades organizadas a partir do século XVIII.

A ascensão do liberalismo e das declarações de direitos permitiu uma nova concepção do homem enquanto titular de direitos oponíveis aos interesses do Estado (ou detentores do poder no geral). A liberdade passou a ser compreendida com um novo significado e a influência deste período resulta em uma profunda ressignificação da liberdade que ultrapassou as barreiras do tempo e conquista adeptos até os dias atuais. Sobre a tradicional concepção de liberdade desta era, destaca-se a passagem de obra clássica de Isaiah Berlin:

A formulação clássica do ideal de liberdade nos tempos modernos é fruto do pensamento do século XVIII e culmina em suas célebres formulações na Declaração de Independência dos Estados Unidos e na declaração dos “direitos do homem e do cidadão” da primeira República Francesa. Esses documentos falam de direitos, e quando mencionam direitos, têm principalmente em vista a invasão de certas esferas – digamos, aquelas de que um homem precisa para garantir a vida e as oportunidades adequadas de felicidade; ou para ser capaz de possuir uma propriedade, pensar e falar como quiser, obter emprego, participar da vida política ou social da sua comunidade – e pretendem que a invasão de tais esferas deva ser considerada proibida por lei. A lei é nesse sentido um instrumento para impedir o abuso específico ou puni-lo, caso ocorra.¹¹⁶

Há autores nacionais que fazem referência aos direitos individuais (ou subjetivos) amparados na tradição constitucional brasileira de estabelecer tais direitos¹¹⁷. O autor do mais qualificado estudo sobre a Constituição do Império de 1824, José Antônio Pimenta Bueno¹¹⁸, o

¹¹⁵ Novamente, recorre-se à obra de direito constitucional de Gilmar Ferreira Mendes e Paulo Gustavo Gonet Branco: “Nos séculos XVII e XVIII, as teorias contratualistas vêm enfatizar a submissão da autoridade política à primazia que se atribui ao indivíduo sobre o Estado. A defesa de que certo número de direitos preexistem ao próprio Estado, por resultarem da natureza humana, desvenda característica crucial do Estado, que lhe empresta legitimação – o Estado serve aos cidadãos, é instituição concatenada para lhes garantir os direitos básicos.” (MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**, *op. cit.*, p. 198-199).

¹¹⁶ BERLIN, Isaiah. **Ideias políticas na era romântica: ascensão e influência no pensamento moderno**. São Paulo: Companhia das Letras, 2009. p. 217.

¹¹⁷ Além dos generosos direitos individuais prescritos na Constituição Federal de 1988, os diplomas constitucionais brasileiros do passado estabeleceram a previsão de direitos individuais, mais precisamente: (i) os artigos 6º, inciso II, “j”, 54, 4º, 72 e 78 da Constituição de 1891; (ii) os artigos 57, “d”, 81, “d”, e 113, da Constituição de 1934; (iii) o artigo 122 da Constituição de 1937; (iv) os artigos 89, inciso III, e 141 da Constituição de 1946; e, (v) os artigos 84, inciso III, 150, e o “peculiar” artigo 151 que estabeleceu a nefasta figura do “abuso de direitos individuais”, da Constituição ditatorial de 1967.

Verifica-se dos textos constitucionais citados que os “direitos” e “garantias” dos brasileiros estão expressamente positivados desde a primeira carta republicana de 1891.

¹¹⁸ Aliás, o referido autor afirma que é do intuito das normas constitucionais garantir as liberdades individuais: “Desde que uma sociedade eleva-se em civilização, desde que as noções filosóficas do Direito Público, dos

Marquês de São Vicente, identificou os direitos individuais na Carta Imperial, dedicando especial atenção aos direitos individuais de liberdade, igualdade, propriedade e segurança nos seguintes termos:

Os principais direitos individuais são, com o art. 179 da Constituição e seus parágrafos reconhecem, os de liberdade, igualdade, propriedade e segurança, mas não só cada um deles se divide em diversos ramos, mas também eles se combinam entre si, e formam outros direitos igualmente essenciais.¹¹⁹

Os direitos individuais estabelecidos nas Declarações Liberais são abordados por parte da doutrina como pertencentes a uma “primeira geração de direitos fundamentais” (ou mesmo direitos humanos), pois os valores consagrados naquele momento histórico, ou mesmo em Constituições promulgadas em observância àquele conjunto de valores e o seu conteúdo normativo, são os precursores da exigência de que o Estado se abstenha de certas práticas em observância aos direitos à vida, liberdade, propriedade e igualdade. As “liberdades negativas”¹²⁰ que devem ser protegidas pelo Estado surgem nestes contextos históricos.

Mesmo assim, parte expressiva da doutrina aponta para a Declaração Universal dos Direitos Humanos de 1948 como o diploma internacional que consagra disposições experimentadas desde as declarações¹²¹ liberais que marcaram as revoluções norte-americana e francesa¹²². A partir da Declaração Universal dos Direitos Humanos, passa-se a exigir que os

fundamentos racionais dos governos, se vão irradiando, ela concebe e aprecia a necessidade de consignar clara e solenemente os princípios essenciais, as máximas reguladoras de sua organização política, e as garantias de suas liberdades públicas e individuais. É a Constituição e as suas promessas.” E, arremata: “O intuito ou fim de suas normas é uma ordem política fixa, o bem de todos e de cada um; o desenvolvimento moral e intelectual, o progresso e a felicidade geral. Os meios que ela funda dirigem-se a impossibilitar o arbítrio, conter os poderes em raíais limitadas, consagrar os direitos individuais e sociais; e por isso mesmo segurar a intervenção, o voto, ou participação nacional no governo do Estado.” (KUGELMAS, Eduardo (org.). **José Antônio Pimenta Bueno – Marquês de São Vicente**. São Paulo: Ed. 34, 2002. p. 104).

¹¹⁹ Textos jurídicos de José Antônio Pimenta Bueno organizados por: KUGELMAS, Eduardo (org.). **José Antônio Pimenta Bueno – Marquês de São Vicente**. São Paulo: Ed. 34, 2002. p. 470-471.

¹²⁰ Cristiano Carvalho relacionou os direitos individuais e apontou para as origens nas liberdades negativas nos seguintes termos: “Os direitos individuais são, neste diapasão, positivamente constitucionais de liberdades negativas. Sejam aqueles dispostos no *Bill of Rights* norte-americano, sejam aqueles dispostos no artigo 5º. da Constituição Federal brasileira, e em tantas outras constituições democráticas mundo afora, o seu denominador comum é obrigar o Estado a proteger o indivíduo do próprio Estado e de outros indivíduos.” (CARVALHO, Cristiano. **Teoria da decisão tributária**, *op. cit.*, p. 176).

¹²¹ Conforme André Franco Montoro: “A Declaração Universal dos Direitos do Homem deve ser considerada numa perspectiva histórica e dinâmica. Ela não é um documento isolado, definitivo ou rígido, mas, sim, o desenvolvimento de Declarações anteriores. E, ao mesmo tempo, fonte de novos direitos fundamentais, que a realidade social vai exigindo sejam progressivamente reconhecidos.” (MONTORO, André Franco. **Estudos de filosofia do direito**, *op. cit.*, p. 223).

¹²² Neste sentido, o prêmio Nobel de economia Amartya Sen ponderou o seguinte: “O que são exatamente os direitos humanos? Essas coisas realmente existem? Há algumas variações nas diversas maneiras como diferentes pessoas invocam a ideia de direitos humanos. Mas podemos ver as preocupações básicas por trás desses diversos enunciados examinando não só a forma como se usa o conceito na atualidade, como também a história de sua utilização ao longo dos séculos. Nessa história bastante considerável incluem-se a invocação de “direitos inalienáveis” na Declaração de Independência americana e afirmações similares na declaração francesa sobre “os

Estados reconheçam a “universalidade” e “indivisibilidade”¹²³ de direitos do homem, não mais por pertencimento a determinados grupos, nacionalidade ou mesmo pertencimento a uma casta nas sociedades estamentais, mas na igualdade de todos os seres humanos e na sua aptidão individual de figurar como titular dos direitos enunciados por força da sua própria humanidade. O conjunto de enunciados sobre direitos humanos da Declaração de 1948 faz do homem a fonte e o objetivo a se preservar ao proporcionar a vida digna como decorrência inafastável da interpretação dos direitos protegidos e assegurados pelo Estado moderno.

Para Tercio Sampaio Ferraz Junior, os direitos humanos correspondem a uma “decisão estrutural” dos tempos modernos, e a própria utilização da expressão “direitos humanos” seria reveladora da existência de certas questões verificáveis em determinado contexto histórico:

Os direitos humanos constituem um dado típico da cultura moderna. Não que a questão não possa ser localizada em outras épocas. Simplesmente, eles constituem uma decisão estrutural que se dá num contexto definido, limitando-se e circunscrevendo-se, assim, a sua universalidade como questão temática. Não se pretende, com isso, negar as tentativas jusnaturalistas de fundá-los universalmente. Apenas queremos dizer que o uso comum da expressão direitos humanos define certos problemas num contexto estrutural peculiar.¹²⁴

E o autor prossegue em tom crítico sobre o costume moderno de incorporação destes direitos humanos nas cartas constitucionais dos Estados, pois, ainda que se tenham expressamente estabelecidos os direitos devidos ao sujeito, por vezes a realidade de marginalização e a segregação de indivíduos das proteções e garantias formalmente prescritas no direito (constitucional) acabam por gerar um verdadeiro paradoxo entre o direito posto e a sua concretização no mundo dos fenômenos sociais:

direitos do homem” no século XVIII, mas também a adoção relativamente recente da Declaração Universal dos Direitos Humanos pela ONU, em 1948.” (SEN, Amartya. **A ideia de justiça**. São Paulo: Companhia das Letras, 2011. p. 392).

¹²³ Flávia Piovesan abordou sobre a universalidade e indivisibilidade dos direitos humanos a partir da Declaração Universal dos Direitos Humanos nos seguintes termos: “Nesse cenário, a Declaração de 1948 vem a inovar ao introduzir a chamada concepção contemporânea de direitos humanos, marcada pela universalidade e indivisibilidade desses direitos. Universalidade porque clama pela extensão universal dos direitos humanos, sob a crença de que a condição de pessoa é o requisito único para a titularidade de direitos, considerando o ser humano um ser essencialmente moral, dotado de unicidade existencial e dignidade, esta como valor intrínseco à condição humana. Indivisibilidade porque a garantia dos direitos civis e políticos é condição para a observância dos direitos sociais, econômicos e culturais e vice-versa. Quando um deles é violado, os demais também o são. Os direitos humanos compõem, assim, uma unidade indivisível, interdependente e interrelacionada, capaz de conjugar o catálogo de direitos civis e políticos com o catálogo de direitos sociais, econômicos e culturais.” (PIOVESAN, Flávia. **Direitos humanos e justiça internacional: um estudo comparativo dos sistemas regionais europeu, interamericano e africano**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 69).

¹²⁴ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **O Direito entre o futuro e o passado**. São Paulo: Noeses, 2014. p. 100.

Reside aí a raiz provável do paradoxo de uma sociedade, de um lado, obsessivamente preocupada em definir e proclamar uma lista crescente de direitos humanos de respeito e proteção ao ser humano, de outro, impotente para fazer descer do plano de um formalismo abstrato e inoperante esses direitos, de modo a levá-los a uma efetivação concreta nas práticas sociais. Na verdade, entre a universalidade do direito e da ética e as convicções singulares, a relação permanece abstrata e, no espaço dessa abstração, desencadeiam-se formas muito reais de violência social que acabam por consumir a cisão entre comportamento individual e regras gerais, éticas e jurídicas, no mundo contemporâneo: aquele, degradado em moral do interesse e do prazer, essas, exiladas na abstração da lei ou confiscadas pela perspectiva fragmentária de uma natureza controlada tecnicamente.¹²⁵

Pode-se adotar a Declaração Universal dos Direitos Humanos de 1948 como o “marco jurídico fundamental”¹²⁶ dos direitos humanos no plano internacional, de tal modo que não se poderia negar o estabelecimento de um novo paradigma, no sentido de fomento da celebração de novos pactos e tratados internacionais, inclusive, inserindo a temática dos direitos humanos nos debates sobre questões envolvendo o constitucionalismo moderno.

A partir destas considerações acerca dos direitos humanos é possível admitir que os direitos humanos pertencem – ainda que não exclusivamente – ao conjunto de direitos originados a partir de diplomas internacionais de proteção do ser humano e garantia de condições materiais para a existência digna, o exercício da liberdade, a propriedade, a cidadania, a igualdade, a possibilidade de ser representado e ser eleito nos diversos regimes políticos, a exigência de ações do Estado ante a precariedade circunstancial e a sujeição ao tratamento justo pelas autoridades, sob a tutela compromissada do Estado signatário.

Surge desta constatação e do conhecimento histórico acerca das constituições dos diversos estados, promulgadas após a Declaração Universal dos Direitos Humanos de 1948 a possibilidade de distinção entre os direitos humanos e direitos fundamentais.

Conforme leciona Willis Santiago Guerra Filho sobre o tema:

[...] De um ponto de vista histórico, ou seja, na dimensão empírica, os direitos fundamentais são, originalmente, direitos humanos. Contudo, estabelecendo um corte epistemológico, para estudar sincronicamente os direitos fundamentais, devemos distingui-los, enquanto manifestações positivas do Direito, com aptidão para a produção de efeitos no plano jurídico, dos

¹²⁵ *Ibidem*, p. 109.

¹²⁶ Nesse sentido: “Os direitos humanos tiveram como marco jurídico fundamental a Declaração Universal dos Direitos Humanos (1948), em que se estabeleceram direitos essenciais. No decorrer dos séculos XX e XXI tem havido produção de tratados em âmbito global e regional, incrementando a proteção destes direitos. Os direitos humanos tornaram-se um dos assuntos mais importantes da pauta constitucionalista global.” (MOREIRA, Egon Bockmann; CHUEIRI, Vera Karam de; CÂMARA, Heloisa Fernandes; GODOY, Miguel Gualano. **Fundamentos de Direito Constitucional Brasileiro**, *op. cit.*, p. 291).

chamados direitos humanos, enquanto pautas ético-políticas, “direitos morais”, situados em uma dimensão suprapositiva, deonticamente diversa daquela em que se situam as normas jurídicas – especialmente aquelas de Direito interno.¹²⁷

Ao admitir que os direitos humanos estão situados em uma dimensão “suprapositiva” e “deonticamente” diversa daquela “típica” para direitos com conteúdo de tal natureza, o autor permite a constatação de que os diplomas editados no âmbito internacional são dotados de valor jurídico e têm aptidão para irradiar efeitos no direito interno, ainda que situados em um plano distinto de normas constitucionais ou mesmo infralegais. Como alertado pelo autor, os direitos fundamentais são, na essência, direitos humanos¹²⁸ consagrados em diferentes gerações.

Aponta-se a Constituição dos Estados como diploma “típico” para consagrar normas fundamentais de proteção do indivíduo e garantia de condições de vida digna justamente, concebido enquanto diploma edificador do Estado, limitador dos poderes conferidos pela população para seus representantes e prescritor de direitos e garantias fundamentais¹²⁹.

São direitos fundamentais, sob tal perspectiva, aqueles consagrados nas cartas constitucionais da modernidade, assim compreendidos os direitos inseridos nos textos fundantes dos Estados modernos comprometidos, inclusive, com a ordem internacional que admite a enunciação de direitos humanos. A dignidade da pessoa humana, conforme abordado no item anterior, configura o núcleo essencial de direitos fundamentais positivados na maioria das Constituições promulgadas após a 2ª Guerra Mundial.

Tal distinção entre “direitos humanos”, como pautas normativas editadas no âmbito internacional e dotadas de distinto grau de normatividade, e “direitos fundamentais”, enquanto

¹²⁷ GUERRA FILHO, Willis Santiago. **Processo constitucional e direitos fundamentais**, *op. cit.*, p. 39-40.

¹²⁸ André Ramos Tavares admite a utilização da expressão “direitos fundamentais” para consagrar amplamente os direitos produzidos ao longo das gerações de reconhecimento dos direitos do homem: “Utilizar-se-á, pois, a expressão “direitos fundamentais” como designativa dessa realidade, englobando os direitos individuais, os direitos políticos, os direitos sociais, econômicos e os direitos de solidariedade, expressão que tanto pode ser utilizada em nível interno como internacional.” (TAVARES, André Ramos **Curso de direito constitucional**. 18. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 442).

¹²⁹ Sobre a expressão direitos e garantias fundamentais: “Uma breve mirada sobre a evolução constitucional brasileira mostra que a Constituição Federal foi a primeira a utilizar a expressão Direitos e Garantias Fundamentais como abrangendo as diversas espécies de direitos, que, de acordo com a terminologia e classificação consagrada no direito constitucional positivo brasileiro vigente, são os assim chamados direitos (e deveres) individuais e coletivos, os direitos sociais (incluindo os direitos dos trabalhadores), os direitos de nacionalidade e os direitos políticos, os quais abarcam o estatuto constitucional dos partidos políticos e a liberdade de associação partidária. Com isso, considerando os direitos e garantias fundamentais como gênero e as demais categorias referidas como espécies, o direito constitucional brasileiro acabou aderindo ao que se pode reconhecer como a tendência dominante no âmbito do direito comparado, especialmente a partir da Lei Fundamental da Alemanha, de 1949.” (SARLET, Ingo Wolfgang; MARIONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional**, *op. cit.*, p. 388).

normas previstas nas Constituições dos Estados modernos, é prestigiada pela doutrina¹³⁰, ao menos para admitir um ponto de partida para a elaboração de estudos a partir de definições que apontam o significado para tais expressões.

E os direitos fundamentais foram também construídos ao longo de experiências históricas que permitiram a obtenção de conhecimento e o desenvolvimento de nova compreensão acerca das necessidades do homem em sociedade, razão pela qual a doutrina reconhece a existência de “gerações” de direitos fundamentais, ou “dimensões de direitos fundamentais”, nas palavras de Willis Santiago Guerra Filho:

Um outro sentido em que se pode falar em dimensões dos direitos fundamentais é naquele em que se vem falando em “gerações” desses direitos, distinguindo-se a formação sucessiva de uma primeira, segunda, terceira e, para alguns, como nosso Mestre Paulo Bonavides, também, já de uma quarta geração. A primeira geração é aquela em que aparecem as chamadas liberdades públicas, “direito de liberdade” (*Freiheitsrechte*), que são direitos e garantias dos indivíduos a que o Estado omitta-se de interferir em uma sua esfera juridicamente intangível. Com a segunda geração surgem direitos sociais a prestações pelo Estado (*Leistungsrechte*) para suprir carências da coletividade. Já na terceira geração concebe-se direitos cujo sujeito não é mais o indivíduo nem a coletividade, mas sim o próprio gênero humano, como é o caso do direito à higidez do meio ambiente e do direito dos povos ao desenvolvimento.¹³¹

E o autor conclui a partir da construção da ideia de “dimensões de direitos fundamentais” como mais adequada à descrição da evolução dantes referida:

Que ao invés de “gerações” é melhor se falar em “dimensões de direitos fundamentais”, nesse contexto, não se justifica apenas pelo preciosismo de que as gerações anteriores não desaparecem com o surgimento das mais novas. Mais importante é que os direitos “gestados” em uma geração, quando aparecem em uma ordem jurídica que já trás direitos da geração sucessiva, assumem uma outra dimensão, pois os direitos de geração mais recente tornam-se um pressuposto para entendê-los de forma mais adequada – e, conseqüentemente, também para melhor realizá-los. Assim, por exemplo, o direito individual de propriedade, num contexto em que se reconhece a segunda dimensão dos direitos fundamentais, só pode ser exercido

¹³⁰ Novamente, é digna de apreciação a ponderação colhida no curso de direito constitucional de Ingo Wolfgang Sarlet, Luiz Guilherme Marioni e Daniel Mitidiero: “De acordo com o critério aqui adotado, o termo “direitos fundamentais” se aplica àqueles direitos (em geral atribuídos à pessoa humana) reconhecidos e positivados na esfera do direito constitucional positivo de determinado Estado, ao passo que a expressão “direitos humanos” guarda relação com os documentos de direito internacional, por referir-se àquelas posições jurídicas que se reconhecem ao ser humano como tal, independentemente de sua vinculação com determinada ordem constitucional, e que, portanto, aspiram à validade universal, para todos os povos e em todos os lugares, de tal sorte que revelam um caráter supranacional (internacional) e universal.” (SARLET, Ingo Wolfgang; MARIONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional**, *op. cit.*, p. 390-391).

¹³¹ GUERRA FILHO, Willis Santiago. **Processo constitucional e direitos fundamentais**, *op. cit.*, p. 42-43.

observando-se sua função social, e com o aparecimento da terceira dimensão, observando-se igualmente sua função ambiental.¹³²

Debruçado sobre a matéria dos direitos fundamentais, o jurista português Jorge Miranda desenvolveu critérios efetivamente didáticos para o reconhecimento dos direitos fundamentais. São pressupostos que permitem a tipificação de direitos fundamentais a partir da experiência histórica e a realidade do constitucionalismo moderno:

Direitos fundamentais implicam necessariamente três pressupostos ou condições firmes.

Em primeiro lugar, não há verdadeiros direitos fundamentais sem que as pessoas estejam em relação imediata com o poder político, beneficiando de um estatuto comum e não separadas em razão dos grupos ou das instituições a que pertençam. Não há direitos fundamentais sem Estado ou, pelo menos, sem comunidade política integrada; não há direitos fundamentais sem Estado que os respeite e que os proteja.

Em segundo lugar, não há direitos fundamentais sem reconhecimento de uma esfera própria de autonomia das pessoas frente ao poder, não absorvendo este a sociedade em que eles se movem. Não existem em regimes políticos totalitários.

Em terceiro lugar, não há direitos fundamentais sem Constituição – sem a Constituição do constitucionalismo moderno iniciado no século XVIII, a Constituição enquanto fundação ou refundação do ordenamento jurídico estatal e incindível de um poder constituinte, a Constituição como sistematização racionalizadora das normas estatutárias de poder e da comunidade; a Constituição como lei, mesmo se acompanhada de fontes consuetudinárias e jurisprudenciais.¹³³

Os pressupostos para averiguação dos direitos fundamentais, consoante o magistério do autor português, poderiam ser sucintamente resumidos em: (i) sujeição ao Direito das relações estabelecidas entre os indivíduos representados e o Estado enquanto unidade política organizada, cuja incidência não pode discriminar grupos e pessoas sob quaisquer justificativas; (ii) a autonomia e a liberdade dos indivíduos exercidas em ambiente democrático; e (iii) a existência de Constituição como diploma fundador do Estado, posta como fundamento (ou núcleo irradiador) do sistema jurídico.

Conforme já analisado nos itens predecessores, a república brasileira, por seus fundamentos e objetivos fundamentais, constitui-se em Estado advindo da autorização constitucional para existir sob princípios e regras estabelecidas para limitar o exercício do poder, viabilizar estruturalmente a existência do poder público, definir pela eletividade e

¹³² *Ibidem*, p. 43.

¹³³ MIRANDA, Jorge. **Direitos Fundamentais**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2017. p. 12-13.

responsabilidade a delegação da confiança pública a determinados indivíduos investidos em deveres para com a sociedade e, precisamente, proteger direitos e garantias individuais¹³⁴, assim entendidos como direitos fundamentais, segundo os critérios descritos anteriormente.

Não existe qualquer impedimento à convivência entre os “direitos humanos” e os “direitos fundamentais”, inclusive nos discursos jurídicos, legitimados pela incidência concomitante dado o reconhecimento de valores universalmente consagrados, seja a partir do pacto celebrado que autoriza a interpretação “mediata” do sentido de determinada disposição de Direito Internacional¹³⁵, seja pela “imediate” exigência da incidência de acordo com a promessa constitucional assumida a partir da prescrição interna dos direitos fundamentais.

Para todos os fins desta dissertação, por direitos fundamentais devem ser entendidas as normas jurídicas produzidas racionalmente pelo hermenêuta, cujos olhares são voltados fixamente e a motivação ancorada firmemente nas prescrições da Constituição Federal de 1988, reconhecida a importância histórica e fundacional do sistema normativo desta Lei Fundamental, em especial, para assegurar a vigência de um pacto humanitário e social inerente ao modelo republicano. Os direitos e garantias fundamentais previstos na Constituição Federal de 1988 são produto da evolução da própria sociedade brasileira, reconhecidas as suas necessidades para o alcance da existência digna em consonância com diplomas internacionais enunciadores de direitos humanos.

Isto porque os exemplos pretéritos revelaram que o arbítrio, a perpetuação e a sujeição aos alvedrios de governantes e grupos tirânicos são absolutamente incompatíveis com o regime político da república brasileira (re)fundada pela Constituição Federal de 1988, sob a qual os líderes são eleitos por determinado período e todos os seus atos são limitados por força de lei, produzida por um legislativo formado por representantes do povo. Na república brasileira só

¹³⁴ Do mesmo autor português parte a indicação da compreensão dos direitos e garantias individuais da era dos Estados Liberais para os modernos direitos fundamentais positivados nas Cartas constitucionais de Portugal, Brasil e Angola: “No período liberal falava-se em direitos e garantias individuais. A locução direitos fundamentais, embora não desconhecida no século XIX, seria consagrada na Constituição de Weimar, de 1919, e viria a generalizar-se depois nos textos constitucionais – como o português de 1976, o brasileiro de 1988 ou o angolano de 2010 e na jurisprudência e na doutrina.” (*Ibidem*, p. 13).

¹³⁵ Segundo o autor português ora estudado, prospera a designação do homem como destinatário para fundamentar que os direitos previstos no âmbito internacional se referem ao ser humano para além das prescrições específicas de qualquer Estado: “Já em Direito Internacional continuam a prevalecer os termos direitos do homem, direitos humanos ou proteção internacional da pessoa humana – em parte, por assim ficar mais clara a atenção aos seres humanos, e não aos Estados ou a outras entidades internacionais; e, em parte por, para lá de convenções setoriais sobre matérias específicas, ser menos extenso ou menos profundo o desenvolvimento alcançado e procurar-se um ‘mínimo ético universal’.” (*Ibidem*).

pode existir poder originado pelo povo e traduzido em ações nos estritos limites autorizados pela lei produzida por representantes do próprio povo governado.

E é certo que os direitos humanos são reconhecidos como inerentes à própria condição de ser humano, recobráveis por força de diploma produzido dentro da esfera de interesse e compreensão do direito internacional, mas verdadeiramente efetivados juridicamente a partir do reconhecimento pelos Estados nas suas constituições. Indubitavelmente, a república brasileira compõe este ilustrado grupo.

Este reconhecimento se traduz por dispositivos introduzidos no texto constitucional moderno, revelando a preocupação com o indivíduo e a garantia de que este também seja destinatário, tanto do pacto de humanidade celebrado internacionalmente, quanto do pacto de cidadania e civilidade instituído pelo Estado específico a partir da promulgação de uma Constituição. Eis, como visto, a referência aos direitos fundamentais positivados – e a tal positivação, dada a natureza dos direitos fundamentais nos estados constitucionais modernos, pode ser interpretada, inclusive, como redundante.

Nascem os direitos fundamentais, portanto, a partir do esforço do constituinte de fundar um Estado com efetiva preocupação no indivíduo para perpetuar no espaço e tempo vindouro a segurança da subsistência digna e convivência harmoniosa dentro do regime republicano. O fundamento da república brasileira na dignidade da pessoa humana comprova tal argumento.

Apenas para que não se recuse tal argumentação, deve-se encarar a possibilidade de monarquias constitucionais também poderem estabelecer os direitos fundamentais. O distanciamento não está na investidura de poderes na figura do monarca, em detrimento dos elegíveis presidentes, mas da limitação por uma Constituição dos poderes atribuídos ao líder e o soerguimento de uma institucionalidade permissiva da ultimação dos direitos fundamentais dos indivíduos.

No caso brasileiro, o intérprete se debruça sobre o Texto Magno na avidez de reconhecer o tratamento jurídico de determinado direito fundamental, mas sempre lhe será defeso alegar a inocência ou o desconhecimento de que todo sistema responde ao princípio republicano, cujos objetivos estão expressamente descritos no artigo 3º da Constituição Federal.

A ação de tributar pelo exercício das competências impositivas delegadas aos entes estatais pela Constituição Federal é condicionada impreterivelmente à observância dos direitos

fundamentais, em especial, ao núcleo intangível destes direitos fundamentais: o mínimo existencial.

3.5 Fundamentos do mínimo existencial na Constituição Federal de 1988

O preâmbulo da Constituição Federal de 1988¹³⁶ oferta ao leitor a prova da positivação de valores e objetivos daquela Assembleia Nacional constituinte reunida para criar um Estado democrático de direito, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça enquanto valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias.

Os ventos que levaram para o passado a tirania institucionalizada e permitiram o ressurgimento da democracia irromperam naquele ambiente de convivência dos representantes constituintes, investidos da tarefa de edificar um Estado comprometido com os valores supremos da democracia representativa, da justiça, da igualdade, da liberdade e da proteção do ser humano contra os arbítrios daqueles investidos de poder pela confiança do povo.

Resultou deste esforço conjunto um diploma constitucional reverenciado como “Carta Cidadã”, por traduzir em um amplo texto normativo os princípios e regras inerentes ao estado constitucional moderno, comprometido com a limitação do poder estatal, admissão como fonte primordial de todo o poder a vontade do povo, manifesta por representantes eleitos, cujas competências para a ação legitimada constam restritivamente descritas na Lei Fundamental.

A inauguração do texto da Constituição Federal de 1988 se fez pela enunciação da identificação do povo como fonte de todo o poder, conforme estabelecido no artigo 1º,

¹³⁶ “Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL.” (BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 15 mai. 2021).

parágrafo único: “*o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição*”.

A vontade do povo como “base” da autoridade dos governantes, a previsão de eleições periódicas, assegurada a possibilidade de ascensão eletiva do cidadão como representante, por voto dos representados, desde que cumpridos os requisitos constitucionais, conformam o pacto republicano brasileiro em harmonia com o pacto civilizatório moderno celebrado com a Declaração Universal dos Direitos Humanos de 1948¹³⁷.

A Constituição escrita é a prova da capacidade de um povo de congregar os melhores esforços para traduzir em palavras os valores, aspirações e preocupações que orientam a coexistência harmoniosa e voltada a resguardar as condições dignas para as futuras gerações. Desde que promulgada, reflete um compromisso entre gerações para a construção de um Estado pautado pelo povo e preocupado com as necessidades deste povo. Os viventes sob uma carta constitucional democrática são tutelados pelo melhor que se pôde produzir em termos de preocupação com a proteção de direitos e a garantia da ação do poder público disciplinada para a concretização do bem comum.

A definição de “constituição” foi didaticamente lecionada por José Afonso da Silva:

A Constituição tem sido definida como um conjunto de normas e princípios consubstanciados num documento solenemente estabelecido pelo poder constituinte e somente modificável por processos especiais previstos em seu texto, tendo por objeto estabelecer a estrutura do Estado, a organização de seus órgãos, o modo de aquisição e a forma de seu exercício, limites de sua atuação, a função precípua de assegurar os direitos e garantias fundamentais do Homem, tomada esta expressão, no constitucionalismo contemporâneo, no sentido amplo, compreendendo os direitos civis e políticos e os direitos econômicos, sociais e culturais, segundo a categorização das declarações e pactos internacionais das Nações Unidas.¹³⁸

E o constitucionalista prossegue na evolução do raciocínio para referendar a contemplação nos textos constitucionais contemporâneos dos direitos fundamentais:

¹³⁷ Está nos seguintes termos na Declaração Universal dos Direitos Humanos de 1948: “Artigo 21

1. Todo ser humano tem o direito de tomar parte no governo de seu país diretamente ou por intermédio de representantes livremente escolhidos.

2. Todo ser humano tem igual direito de acesso ao serviço público do seu país.

3. A vontade do povo será a base da autoridade do governo; essa vontade será expressa em eleições periódicas e legítimas, por sufrágio universal, por voto secreto ou processo equivalente que assegure a liberdade de voto.” (**Declaração Universal dos Direitos Humanos**. 1948. Disponível em: <<https://www.unicef.org/brazil/declaracao-universal-dos-direitos-humanos>>. Acesso em: 07 de ago. 2021).

¹³⁸ SILVA, José Afonso da. **Poder constituinte e poder popular (Estudos sobre a Constituição)**, *op. cit.*, p. 188.

O que se quer ressaltar, nesta oportunidade, é a função de uma Constituição escrita e rígida. Como disse, sua função essencial consiste em assegurar os direitos fundamentais do Homem não mais no mero sentido das Constituições-garantias do liberalismo, pela simples consagração de uma declaração de direitos e o estabelecimento de mecanismos de limitação de poder, tal como postulava o art. 16 da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, segundo o qual a sociedade na qual a garantia dos direitos não fosse assegurada, nem a separação de poderes determinada, não tinha Constituição. Pois não se trata mais de simplesmente conter o poder num abstencionismo estático, deixando aos indivíduos livre determinação para que, sob sua responsabilidade e alvedrio, afirmem os direitos declarados. Trata-se de institucionalizar o poder para que realize ações afirmativas que promovam o efetivo gozo dos direitos humanos, atuando de forma positiva onde sua ação seja necessária para criar condições reais à efetividade dos direitos, especialmente dos direitos econômicos.¹³⁹

Os direitos fundamentais estabelecidos na Constituição Federal de 1988 são resultantes de um longo processo de aprimoramento da própria perspectiva sobre o poder-dever do Estado e os seus deveres com os cidadãos, de tal modo que se pode compreender por “direitos fundamentais” previstos na Carta Magna de 1988 os tradicionais “direitos individuais”, os “direitos políticos”, “direitos sociais”, englobando-se, neste último conjunto, os direitos sociais, econômicos e culturais¹⁴⁰.

A proteção (e garantia) dos direitos fundamentais é tarefa atribuída aos três poderes do estado brasileiro – adotada a clássica¹⁴¹ atribuição (limitação) das funções para o Poder Executivo, Poder Legislativo e Poder Judiciário¹⁴² – dada a observância de princípios e regras que instituem a obrigatoriedade da ação legitimada a partir de propósitos também estabelecidos.

¹³⁹ *Ibidem*, p. 188-189.

¹⁴⁰ A afirmação é estimulada pela observação da constitucionalista Ana Paula de Barcellos: “Os direitos fundamentais são tradicionalmente apresentados pela doutrina jurídica como um conjunto formado pelas seguintes categorias: direitos individuais, direitos políticos e direitos sociais, esta última uma redução da locução direitos sociais, econômicos e culturais.” (BARCELLOS, Ana Paula de. O mínimo existencial e algumas fundamentações: John Rawls, Michael Walzer e Robert Alexy. In: TORRES, Ricardo Lobo (org.). **Legitimação dos direitos humanos**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 99).

¹⁴¹ A clássica passagem da obra de Montesquieu é de eterna valia: “Quando, na mesma pessoa ou no mesmo corpo de Magistratura, o Poder Legislativo é reunido ao Executivo, não há liberdade. Porque pode temer-se que o mesmo Monarca ou mesmo o Senado faça leis tirânicas para executá-las tiranicamente.

Também não haverá liberdade se o Poder de Julgar não estiver separado do Legislativo e do Executivo. Se estivesse junto com o Legislativo, o poder sobre a vida e a liberdade dos cidadãos seria arbitrário: pois o Juiz seria o Legislador. Se estivesse junto com o Executivo, o Juiz poderia ter a força de um opressor.

Estaria tudo perdido se um mesmo homem, ou um mesmo corpo de principais ou nobres, ou do Povo, exercesse estes três poderes: o de fazer as leis; o de executar as resoluções públicas; e o de julgar os crimes ou as demandas dos particulares.” (MONTESQUIEU, Charles de Secondat, Baron de. **Do espírito das leis**. São Paulo: Saraiva, 2000. p.167-168).

¹⁴² Conforme o artigo 2º da Constituição Federal de 1988: “Art. 2º São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário”. (BRASIL, 1988).

O Estado¹⁴³ brasileiro foi reedificado a partir da Constituição Federal de 1988 para (re)inaugurar uma era de inserção na vida democrática, com o reconhecimento das competências de cada um dos entes estatais, ora envolvidos no cumprimento de objetivos fundamentais da república brasileira. Para além de uma constituição habilitada ao cumprimento de direitos e garantias estabelecidas, observa-se um alto nível de formalização de suas prescrições, representativas de uma tradição brasileira positivista.

Dadas as particularidades históricas que traçaram os rumos da vida brasileira, vê-se que a Constituição Federal de 1988 não fora promulgada apenas como termo de um longo período ditatorial, mas inaugurou a enunciação de princípios e regras voltados a assegurar direitos e garantias para os brasileiros (e residentes) de acordo com um modelo específico de república¹⁴⁴.

E é relevante traçar a especificidade dos contornos da república brasileira, pois há ampla abordagem doutrinária de que a própria república – se considerado o longo trajeto evolutivo desde o surgimento na Roma Antiga – perdeu o seu significado originário de mera contraposição à monarquia, para assumir a forma de governo¹⁴⁵ do povo e para o povo, admitida a conformação normativa como “princípio”, pois mandamento nuclear de todo o sistema, inserido nas cartas constitucionais dos tempos modernos.

¹⁴³ Segundo Tercio Sampaio Ferraz Junior: “Nas palavras dos juristas, o Estado é, contudo, caracterizado pelo alto grau de formalização de sua constituição. Seus elementos estruturais, como a divisão dos poderes, o conceito de lei, o princípio da legalidade da administração, a garantia dos direitos fundamentais e a independência do Judiciário, contêm em si mesmo as condições de seu modo de atuação: reconhecidos como válidos, eles devem produzir um efeito específico, adaptável aos condicionamentos sociais. Mas, internamente, eles obedecem a uma estrutura peculiar, implícita na noção de soberania: a estrutura hierárquica.” (FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **O Direito entre o futuro e o passado**, *op. cit.*, p. 132).

¹⁴⁴ Tal reconhecimento parte da lição de Geraldo Ataliba: “A Constituição vigente, na linha de uma tradição sesquicentenária, contém uma réplica do Bill of Rights, assegurando ‘aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no país a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade’ (art. 5º). O rol que se segue, de direitos invioláveis, é, destarte, posto como direito público subjetivo contra o Estado, é voltado contra os poderes constituídos. Cada direito – e a lista não é exaustiva, conforme se vê do § 2º do art. 5º –, com todos os seus desdobramentos e implicações, constitui-se numa rígida e insuperável barreira ao Estado, seja pela lei, seja por atos de sua aplicação. Nenhuma, absolutamente nenhuma manifestação estatal pode violar tais limites. É que, ao conferir poder ao Estado, mediante o ato de dar-se uma Constituição, o povo não lhe concede poder para ir além dessas barreiras. A titularidade da res publica pertence ao povo no regime republicano representativo, por nós adotado. Isto está estampado nos textos constitucionais e gravado indelevelmente na consciência cívica dos cidadãos.” (ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**, *op. cit.*, p. 163).

¹⁴⁵ Nas palavras de José Afonso da Silva: “O termo ‘República’ tem sido empregado no sentido de *forma de governo* contraposta à forma monárquica. No entanto, no dispositivo em exame ele significa mais do que isso. Aqui ele se refere a uma determinada forma de governo, mas é, especialmente, designativo de uma coletividade política com características de *res publica*, no seu sentido originário de coisa pública, ou seja: coisa *do povo e para o povo*, que se opõe a toda forma de tirania, posto que onde está o tirano não só é viciosa a organização, como também se pode afirmar que não existe espécie alguma de República.” (SILVA, José Afonso da. **Comentário contextual à Constituição**, *op. cit.*, p. 34).

Sobre o “princípio republicano” em si, destaca-se a visão de Celso Ribeiro Bastos:

Hoje, no entanto, o conceito de república perdeu muito de seu conteúdo. Isto se deu na medida em que as monarquias foram cedendo parcelas de seus poderes até – contemporaneamente – encontrarem-se quase que totalmente destituídas de qualquer prerrogativa de mando efetivo. As monarquias da Europa ocidental em nada diferenciam-se de suas vizinhas Repúblicas, à exceção da figura decorativa do monarca que nominalmente exerce as funções de chefe de Estado. Assim, em termos de regimes políticos, os conceitos de monarquia e república estão bastante esvaziados. Talvez por esta razão a nova Constituição reforce o seu significado falando de Estado Democrático de Direito e ainda enumerando alguns fundamentos de nossa República. Resumindo, ao termos que interpretar o princípio republicano, devemos ter em mente, fundamentalmente, a necessidade de alternância no poder, por certo sua característica mais acentuada.¹⁴⁶

Deixou de ser a república o regime político de mera oposição à monarquia, pois o advento do Estado moderno se deu a partir da edição de diplomas normativos que viabilizaram a clara distribuição de poderes, esvaziando, em grande medida, as intenções despóticas decorrentes da ascensão de qualquer sujeito (ou grupo) ao poder com base no propósito de dominar determinado território e submeter o povo ali residente.

A república tornou-se o regime que viabiliza a eletividade dos líderes, a conquista de mandato por representantes populares para a edição de leis e a igualdade dos direitos¹⁴⁷. Não é raro que se encontre nos tempos atuais algumas monarquias sobreviventes no ocidente com o mesmo espírito republicano.

É por esta razão que, para todos os fins deste estudo, a república deve ser compreendida em consonância com a densidade histórica e normativa do princípio republicano brasileiro, com amparo em diversos enunciados constitucionais, em especial aqueles que estabelecem os seus fundamentos e explicitam os seus objetivos fundamentais.

¹⁴⁶ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**, *op. cit.*, p. 154.

¹⁴⁷ O princípio da igualdade (formal) e as críticas estabelecidas ao chamado “princípio da igualdade material” (ou “substancial”) serão oportunamente tratados neste estudo. De imediato, merece destaque que mesmo a chamada igualdade dos indivíduos “perante a lei” não pode ser aferida a partir dos primeiros modelos republicanos. Trata-se da evolução das sociedades, ultimados pelo reconhecimento ulterior nas Declarações Liberais sobre os direitos do homem. Esta observância acerca da igualdade na antiguidade consta de trecho da obra de Sahid Maluf: “O Estado antigo, porém, não chegou a praticar realmente o princípio da igualdade. As próprias Repúblicas gregas e romanas dos tempos clássicos admitiram a divisão da sociedade em castas e toleraram a escravidão. A República idealizada por Platão previa a divisão social, de maneira semelhante ao sistema de quatro castas, que na Índia até agora se conserva. O próprio Aristóteles admitia a escravatura, considerando-a como consequência das desigualdades que existem entre os homens. Afirmou que alguns homens possuem apenas a compreensão que lhes permite serem guiados pela inteligência dos outros, e que ‘a reunião da força material do escravo com a inteligência do patrão seja vantajosa para ambos’.” (MALUF, Sahid. **Teoria geral do Estado**. 32. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 319).

Não se interpreta a existência do princípio republicano apenas pelos seus fundamentos e objetivos fundamentais positivados na Constituição Federal, mas também pela sua legitimação popular após a promulgação da Carta de 1988¹⁴⁸, reiterada a partir de plebiscito que determinou a forma republicana para vigorar no país¹⁴⁹.

Mesmo diante da possibilidade conferida pelo ADCT da Constituição Federal para, a partir do plebiscito, alterar o regime político vigente no Brasil, admite-se que tal oportunidade certamente fora prescrita para que o povo pudesse confirmar a predileção pela igualdade republicana e desfrutar da democracia, pois a Carta Magna está repleta de disposições que reclamam a participação popular e reforçam a aptidão de inovação no ordenamento jurídico apenas como resultado da ação legitimada de representantes eleitos do povo para o desenvolvimento normativo no âmbito do Poder Legislativo.

Superada esta etapa de consulta aos brasileiros, tornou-se inquestionável a vigência de um princípio republicano brasileiro, com fundamentos e objetivos fundamentais expressos. A igualdade republicana tornou-se imperativo inquestionável, conforme a máxima consagrada em texto de Ruy Barbosa:

A regra da igualdade não consiste senão em quinhão desigualmente aos desiguais, na medida em que se desiguam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. O mais são desvarios da inveja, do orgulho, ou da loucura. Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real. Os apetites humanos conceberam inverter a norma universal da criação, pretendendo, não dar a cada um, na razão do que vale, mas atribuir o mesmo a todos, como se todos se equivalessem.¹⁵⁰

Digno de nota que não está alheio ao pensamento jurídico brasileiro – desde os primórdios – que a igualdade de aplicação da lei sobre os brasileiros é medida de justiça,

¹⁴⁸ O artigo 2º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) estabeleceu que: “Art. 2º. No dia 7 de setembro de 1993 o eleitorado definirá, através de plebiscito, a forma (república ou monarquia constitucional) e o sistema de governo (parlamentarismo ou presidencialismo) que devem vigorar no País.

§ 1º Será assegurada gratuidade na livre divulgação dessas formas e sistemas, através dos meios de comunicação de massa cessionários de serviço público.

§ 2º O Tribunal Superior Eleitoral, promulgada a Constituição, expedirá as normas regulamentadoras deste artigo.” (BRASIL, 1988).

¹⁴⁹ Sobre o resultado deste plebiscito tratou Sahid Maluf: “O novo texto constitucional determinou a realização, em 1993, de um plebiscito para escolha da forma e do sistema de governo no Brasil. Realizado em abril, com uma abstenção somada aos votos nulos de aproximadamente 30%, a população brasileira ratificou o sistema republicano, por 66% dos votos válidos contra 10% dos votos atribuídos à monarquia. Foi também ratificado o sistema presidencial, com cerca de 55% dos votos contra 25% dos votos atribuídos ao parlamentarismo. Ficou mantido, assim, o regime republicano e presidencialista.” (MALUF, Sahid. **Teoria geral do Estado**, *op. cit.*, p. 413).

¹⁵⁰ BARBOSA, Ruy. **Oração aos moços**. Brasília: Conselho Editorial do Senado Federal, 2019. p. 36.

consoante a clássica lição do mais proeminente jurista do império, José Antônio Pimenta Bueno:

Consequentemente, qualquer que seja a desigualdade natural ou casual dos indivíduos a todos os outros respeitos, há uma igualdade que jamais deve ser violada, e é a da lei, quer ela proteja, quer castigue, é a justiça, que deve ser sempre uma, a mesma, e única para todos sem preferência ou parcialidade alguma. É de justiça que cada homem seja senhor de si próprio, que tenha igual liberdade de procurar satisfazer suas necessidades por seu trabalho, de elevar-se nas condições sociais por seus serviços e merecimentos, e de obter em proporção deles justa recompensa.¹⁵¹

Ainda que traços do princípio da igualdade, ou mesmo períodos de sua incidência com fulcro da constituição então vigente, possam ser destacados ao longo da história brasileira, resta inquestionável que é da essência do princípio republicano brasileiro o princípio da igualdade. Quanto à sujeição dos representados perante a lei – se tal lei for oriunda de uma câmara legiferante de eleitos pelo povo –, inclusive, os citados princípios poderiam ser até mesmo confundidos pelo estudioso.

E do texto da Constituição Federal brasileira, precisamente do artigo 1º, são enunciados os fundamentos da república, quais sejam: (i) a soberania; (ii) a cidadania; (iii) a dignidade da pessoa humana; (iv) os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; e (v) o pluralismo político.

Nada obstante a pertinência do estudo de todos os fundamentos – inegavelmente interligados, inclusive – o presente trabalho demarcou nos itens anteriores a evolução da preocupação com os direitos do homem – elevados à categoria de direitos fundamentais a partir da positivação nas constituições modernas – importando, primordialmente, a identificação do fundamento esculpido no artigo 1º, inciso III, da Constituição Federal: a dignidade da pessoa humana.

Impreterível o reconhecimento do mandamento de que todos os esforços dos entes dotados de poder público – por seus agentes, servidores, eleitos e legitimados no geral –, e a repercussão estrutural nos desígnios e missões das instituições brasileiras terão o dever de privilegiar a dignidade da pessoa humana na prática de seus atos. Não há justificativa para validar comportamento de agente público contrário à dignidade da pessoa humana, pois este consiste em fundamento da república e de todas as ações legitimadas pela Constituição Federal.

¹⁵¹ KUGELMAS, Eduardo (org.). **José Antônio Pimenta Bueno – Marquês de São Vicente**, *op. cit.*, p. 502.

Tendo em vista que o poder de tributar é poder-dever típico dos Estados modernos – portanto, matéria “substancialmente constitucional”¹⁵², conforme asseverou Geraldo Ataliba – não haveria possibilidade de interpretar que este fundamento da república brasileira não seria aplicável para as relações jurídico-tributárias estabelecidas entre o Estado tributante e os sujeitos passivos determinados pela legislação pertinente.

O ser humano se vale de suas condições materiais para usufruir de uma vida digna; todo o esforço do trabalhador se volta ao bem-estar de sua família e à proteção dos meios essenciais em consonância com o significado histórico que assumira o princípio da dignidade da pessoa humana no direito constitucional moderno.

A doutrina tributária é profundamente dedicada a reconhecer a incidência do princípio republicano brasileiro sobre as relações entre o fisco e os pagadores de tributos. Este é, inclusive, o posicionamento de José Eduardo Soares de Melo:

As diretrizes contidas no princípio republicano constituem fecundas raízes para a edição e aplicação de normas de tributação, especialmente porque contempla os postulados da isonomia, que veda a concessão de privilégios de categorias e pessoas; e da legalidade, mediante a plena obediência – por parte de todos os destinatários, Fisco, contribuinte e terceiros envolvidos na relação jurídico-tributária – às regras ditadas pelos representantes do povo. De modo específico, a tripartição dos Poderes assenta as competências tributárias constitucionais, especialmente os âmbitos de atuação do Legislativo e do Executivo.¹⁵³

Roque Antonio Carrazza é categórico ao afirmar que em “[...] nossa República é inadmissível que o povo, em cujo nome o poder é exercido, possa ser lesado, até por meio de uma tributação voltada apenas para os interesses do Estado.”¹⁵⁴ E a interpretação da norma a partir da relação entre o princípio republicano brasileiro e o princípio da capacidade contributiva atinge aos ideais republicanos, conforme lecionou a jurista Isabela Bonfá de Jesus¹⁵⁵: “Na seara tributária, o princípio republicano reforça o princípio da capacidade

¹⁵² “Se a ação estatal de tributar (tributação) atinge a liberdade e o patrimônio – e se estes bens encontram na sua proteção a própria razão de ser da Constituição –, é bem de ver que aquela faculdade que ao Estado se reconhece há de ser disciplinada estritamente em termos constitucionais. Em outras palavras: é matéria substancialmente constitucional.” (ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**, *op. cit.*, p. 126-127).

¹⁵³ MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2008. p. 18.

¹⁵⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 60.

¹⁵⁵ JESUS, Isabela Bonfá de; JESUS, Fernando Bonfá de; JESUS, Ricardo Bonfá de. **Manual de direito e processo tributário**. 5. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. p. 44.

contributiva (art. 145, § 1.º, da CF/1988), pois se abriga no princípio da igualdade e ajuda a concretizar os ideais republicanos.”

Da confluência de sentidos a partir da incidência do princípio republicano brasileiro (artigo 1º), com os imediatos princípios da igualdade (artigo 5º, *caput*), princípio da (proteção e garantia) da dignidade humana (artigo 1º, inciso III) e princípio da legalidade (artigo 5º, inciso II), bem como dos princípios típicos a influenciar nos juízos acerca da repercussão obrigacional das relações jurídico tributárias estabelecidas na lei – o princípio da capacidade contributiva (artigo 145, § 1º), princípio da legalidade tributária (artigo 150, inciso I), princípio da igualdade tributária (artigo 150, inciso II) e o princípio da vedação do tributo com efeito de confisco (artigo 150, inciso IV) –, além de normas de competência e incompetência tributárias – imunidades – que, em conjunto com os direitos e garantias fundamentais prescritas na Constituição Federal, autorizam o reconhecimento da densidade normativa do mínimo existencial no sistema jurídico brasileiro.

Pelos citados enunciados e institutos – verdadeiros fundamentos do mínimo existencial (negativo) –, além de diversos outros previstos na Carta Magna, é possível afirmar que a Constituição Federal de 1988 é solo adequado para localizar as raízes daquilo que se concebe como mínimo existencial. A ideia pode ser concretizada pela ação dos investidos de poder público, pois limitados por princípios e regras que estão perfeitamente amoldados ao direito fundamental ao mínimo existencial, consagrado na cultura jurídica de diversos Estados Constitucionais modernos.

Desta impreterível incidência concomitante dos citados princípios e regras constitucionais, com evidente amparo na proteção da dignidade da pessoa humana – especialmente relacionado ao princípio da capacidade contributiva para efeitos de tributação sobre a renda – tratou Betina Treiger Gruppenmacher acerca do mínimo existencial no âmbito tributário:

O respeito à dignidade humana implica, portanto, na intributabilidade da renda mínima para garanti-la. Quer-se afirmar com isso que observar o princípio da capacidade contributiva implica em respeitar a intributabilidade do chamado mínimo existencial. Enquanto a renda não ultrapassar o mínimo existencial não há capacidade contributiva, ou seja, se a renda auferida não superar o

montante das necessidades existenciais do contribuinte e de sua família não existe riqueza disponível a ser tributada.¹⁵⁶

Vale reiterar: se a dignidade da pessoa humana é fundamento da república brasileira – e, portanto, integrante impreterível da compreensão do princípio republicano brasileiro –, de tal modo que é possível conceber que é decorrência lógica também deste princípio diversos outros eleitos pelo constituinte originário para o império sobre as relações jurídico-tributárias, logo, o próprio sistema constitucional tributário exige do intérprete a consideração de todo o texto constitucional para que possam ser compreendidas as normas tributárias vigentes no país.

Sobre a interpretação conjunta dos enunciados positivados na Constituição Federal, inclusive para fins de consideração do princípio da dignidade da pessoa humana, o ex-ministro do Supremo Tribunal Federal, Eros Roberto Grau, asseverou que tal medida se impõe até para fins de compreensão das normas relativas à ordem econômica:

Isso significa, por um lado, que o Brasil – República Federativa do Brasil – define-se como entidade política constitucionalmente organizada, tal como a constituiu o texto de 1988, enquanto a dignidade da pessoa humana seja assegurada ao lado da soberania, da cidadania, dos valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e do pluralismo político. Por outro, significa que a ordem econômica mencionada pelo art. 170, caput do texto constitucional – isto é, mundo do ser, relações econômicas ou atividade econômica (em sentido amplo) – deve ser dinamizada tendo em vista a promoção da existência digna de que todos devem gozar.¹⁵⁷

A partir da compreensão da relevância do princípio republicano para a interpretação de todo o direito constitucional brasileiro, pela clareza e adequação de seus fundamentos aos tempos de modernidade constitucional e positivação de direitos fundamentais, ainda é devida a interpretação da Carta Magna voltada ao exercício do poder norteado para o cumprimento dos objetivos fundamentais prescritos no artigo 3º da Constituição Federal:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

¹⁵⁶ GRUPENMACHER, Betina Treiger. Justiça fiscal e mínimo existencial. In: PIRES, Adilson Rodrigues Pires; TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Princípios de direito financeiro e tributário – Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**, *op. cit.*, p. 110.

¹⁵⁷ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988 (Interpretação e Crítica)**, *op. cit.*, p. 194.

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.¹⁵⁸

Tendo em vista que os indivíduos demandam condições materiais de sobrevivência, assim entendidos todos os bens materiais e exercício de direitos necessários para permitir que se alcance certo padrão de existência digna, bem como de recursos necessários para o intercâmbio de riquezas em ambiente mercantil – no desenvolvimento de atividade econômica –, sendo a tributação o mecanismo do Estado para a obtenção de parcela dos recursos produzidos no ambiente privado, logo se pode concluir, a partir dos objetivos fundamentais, que as cargas impositivas previstas na lei tributária não podem obstar a concretização dos objetivos fundamentais da república.

O enunciado descrito permite a construção de algumas ideias acerca dos propósitos delineados pelo constituinte para o desenvolvimento da república brasileira nos termos do direito posto: (i) o desenvolvimento de uma sociedade pautada pela liberdade, a justiça e a solidariedade; (ii) o aprimoramento das condições materiais do povo, mediante o desenvolvimento da economia nacional; (iii) a extinção da miséria e da segregação, sendo reduzidas as diferenças socioeconômicas entre os pobres e as camadas mais abastadas da sociedade¹⁵⁹; e, novamente, (iv) a igualdade de tratamento para que se alcance o bem comum, sem preconceitos de qualquer natureza.

Da análise conjunta do texto normativo inaugural da Constituição Federal e dos fundamentos e objetivos fundamentais da república, Marco Antonio Ferreira Macêdo atribui aos dispositivos a função de “parâmetros legitimadores” e “vetores interpretativos”, atribuindo a condição de “sobreprincípio” ou “postulado” à dignidade da pessoa humana:

¹⁵⁸ BRASIL, 1988.

¹⁵⁹ Ao tratar sobre a questão da relação do dever de cumprir com o aprimoramento material dos indivíduos, aliado ao princípio da igualdade – neste caso, na sua interpretação enquanto busca da igualdade material (ou substancial – Sahid Maluf faz uso de duas expressões que podem ser admitidas como sinônimas do mínimo existencial – *ponto de partida e nível mínimo* –, visto que a Constituição Federal estabelece para além da igualdade formal, o dever do Estado de agir para combater a miséria e as desigualdades. Evidentemente, o autor retirou da compreensão destas normas constitucionais qualquer viés ideológico mais extremado, produzindo uma interpretação “social-democrata” dos preceitos constitucionais tratados: “A igualdade econômica, no sistema social-democrático, não se corresponde com a igualdade material nem com o nivelamento econômico do socialismo extremado, nem ainda importa em negar a ordem capitalista. Trata-se de fixação de um *padrão mínimo*, dentro do qual se realiza essa igualdade. Em outras palavras: a igualdade econômica realiza-se em um *nível mínimo*, considerado como *ponto de partida*. Acima desse nível pode haver, e haverá naturalmente, uma crescente gradação de padrões. Além desse ponto de partida há um campo amplo e relativamente livre, onde a vida segue o seu dinamismo, onde se desenvolvem as competições dos valores, onde se empenham nas lutas cotidianas os atributos de inteligência, capacidade de trabalho, espírito de persistência, visão no mundo dos negócios, até mesmo de coragem e ousadia.” (MALUF, Sahid. **Teoria geral do Estado**, *op. cit.*, p. 323-324).

Essa postura também se verifica em relação ao ulterior artigo 3.º (especialmente em seus incisos I e III), o qual cuida de estabelecer os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, onde novamente defluiu o princípio da justiça. Isso se assenta na concepção dos artigos 1.º a 4.º da CF/88 como genuínos “*parâmetros legitimadores*” e *vetores interpretativos* do restante do texto constitucional, e da ordem jurídica como um todo, sendo eles, ainda, a expressão de um âmbito normativo mais abrangente (moral), para além da positividade do texto escrito, ressaltando-se daí o *sobreprincípio* ou *postulado* da dignidade da pessoa humana (art. 1º, III).¹⁶⁰

Indubitavelmente, reconhece o citado jurista a necessária interpretação integradora do Texto Constitucional, com o objetivo de ultimar a dignidade da pessoa humana, atribuindo centralidade na compreensão das normas constitucionais, por reconhecer, inclusive, a condição de postulado ou sobreprincípio, sendo esta a conclusão reveladora da relevância na elaboração de proposições jurídicas (completas) e na densidade deste fundamento da república brasileira.

Estes são alguns dos fundamentos do direito constitucional que permitem a defesa de que a ideia do mínimo existencial, no Brasil, aguarda apenas maior atuação pelo poder público, assim entendida na sua amplitude: relacionada ao mínimo existencial “negativo” e ao mínimo existencial “positivo”.

O mínimo existencial “positivo” – ora compreendido o *status positivus libertatis* e o *status positivus socialis*, da obra do professor Ricardo Lobo Torres¹⁶¹ –, relacionado frequentemente ao que se tem denominado de “direitos fundamentais sociais”, não é objeto do presente estudo, ainda que a partir dos fundamentos e objetivos fundamentais da república brasileira, alinhados principalmente – mas não exclusivamente – com as disposições concernentes ao amplo e estruturado sistema de seguridade social – assistência social¹⁶², previdência social¹⁶³ e saúde – além das disposições acerca da educação e trabalho, sem

¹⁶⁰ MACÊDO, Marco Antonio Ferreira. A positivação da justiça na CF/88 e o contratualismo constitucional rawlsiano como chave de sua justificação. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Princípios de direito financeiro e tributário – Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 142.

¹⁶¹ TORRES, Ricardo Lobo. **O direito ao mínimo existencial**. *op. cit.*

¹⁶² Nas palavras de Ana Paula de Barcellos: “A assistência social, por seu turno, é o último recurso de proteção da dignidade humana e será prestada, nos termos do art. 203, a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social: os recursos necessários para o custeio dos benefícios virão dos orçamentos públicos, portanto. A Constituição estabelece diretrizes na matéria, a serem desenvolvidas pelo legislador, mas prevê desde logo a garantia de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover à própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, que a lei deverá regulamentar (art. 203, V). A Lei nº 8.743/93, e suas alterações posteriores, regula o sistema de assistência social.” (BARCELLOS, Ana Paula de. *Tributação e direitos sociais: uma reflexão sobre suas múltiplas conexões – Uma homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres*. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; MACEDO, Marco Antonio Ferreira (coord.). **Direitos fundamentais e estado fiscal: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**. Salvador: Editora JusPodivm, 2019. p. 211).

¹⁶³ Novamente, recorre-se ao didatismo de Ana Paula de Barcellos: “A previdência social (art. 201 e ss.) é um sistema de caráter contributivo, de filiação compulsória e financiamento mediante contribuições sociais e recursos

prejuízo da edição de outras regras pelo Poder Legislativo com a finalidade de viabilizar na realidade o exercício de direitos e garantias individuais, também poderia ser inaugurada uma teoria sobre tais direitos fundamentais em consonância com o princípio republicano da Constituição Federal de 1988.

A relação dos direitos sociais com o mínimo existencial encontra amplo espaço no debate entre especialistas do direito pátrio, dividindo conclusões entre a impossibilidade de compreensão dos direitos sociais a partir do mínimo existencial¹⁶⁴ e a dificuldade de estabelecimento dos parâmetros de exigência de préstimos do Estado¹⁶⁵, pois sempre são consideradas a complexidade de interpretação e a “reserva do possível” dentro do orçamento, caracterizando, por vezes, situações reconhecidas por “escolhas trágicas”¹⁶⁶ que devem compor a agenda política do país.

orçamentários. Trata-se de um seguro público que visa a cobrir um conjunto amplo de riscos sociais, dentre os quais se inclui a perda da capacidade de trabalho em razão de doença, invalidez ou idade avançada (aposentadorias), o desemprego involuntário (seguro desemprego) e também a hipótese de afastamento do trabalho em decorrência da maternidade (licença maternidade). Embora contributivo, a previdência está longe de ser autossuficiente: o sistema é subsidiado por recursos orçamentários. A referência aqui é ao regime geral da previdência social (RGPS), gerido pelo INSS. Paralelamente existe também o regime próprio dos servidores públicos (RPSP), organizado por cada uma das entidades estatais – União, Estados, Distrito Federal e Municípios –, que reúne os servidores que ocupam ou ocuparam cargos públicos efetivos. As regras gerais do regime próprio estão delineadas pela Constituição no art. 40.” (*Ibidem*, p. 211).

¹⁶⁴ Nesse sentido, destaca-se trecho de artigo de Fernando Facury Scaff: “Os direitos sociais, também denominados de direitos fundamentais sociais não possuem correlação com o mínimo existencial, pois se referem a opções de política econômica de cada Estado, não gerando direito público subjetivo à sua obtenção. Além disso, tais direitos estariam limitados em sua implementação pela chamada “reserva do possível”, que possui raízes orçamentárias.” (SCAFF, Fernando Facury. Reserva do possível, mínimo existencial e direitos humanos. *In*: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Princípios de direito financeiro e tributário – Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**, *op. cit.*, p. 118).

¹⁶⁵ Observa Ingo Wolfgang Sarlet: “[...] No caso do Brasil, onde também não houve uma previsão constitucional expressa consagrando um direito geral à garantia do mínimo existencial, os próprios direitos sociais específicos (como a assistência social, a saúde, a moradia, a previdência social, o salário mínimo dos trabalhadores, entre outros) acabaram por abarcar algumas das dimensões do mínimo existencial, muito embora não possam e não devam ser (os direitos sociais) reduzidos pura e simplesmente a concretizações e garantias do mínimo existencial, como, de resto, já anunciado. Mas é precisamente o caso de países como o Brasil (o mesmo se verifica em outros Estados Constitucionais que asseguram um conjunto de direitos fundamentais sociais no plano constitucional) que revelam o quanto a relação entre o mínimo existencial e os direitos fundamentais nem sempre é clara e o quanto tal relação apresenta aspectos carentes de maior reflexão, a começar pela própria necessidade de recorrer à noção de mínimo existencial quando o leque de direitos sociais cobre todas as suas possíveis manifestações.” (SARLET, Ingo Wolfgang. Direitos fundamentais sociais, mínimo existencial e o papel das assim chamadas decisões estruturantes na perspectiva da jurisdição constitucional – Uma homenagem a Ricardo Lobo Torres. *In*: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; MACEDO, Marco Antonio Ferreira (coord.). **Direitos fundamentais e estado fiscal: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**, *op. cit.*, p. 132).

¹⁶⁶ Conforme ponderou o grupo de especialistas em direito público em obra dedicada ao estudo dos fundamentos do direito constitucional: “A dificuldade jurídica também é manifesta através do conflito entre mínimo existencial e reserva do possível qualificado pelas escolhas trágicas. O princípio do mínimo existencial, decorrência da dignidade humana, estabelece que as prestações mínimas necessárias à vida digna devam ser alcançadas, com esforços ativos do Estado. Já o princípio da reserva do possível tem como conteúdo o fato de que não é possível estabelecer responsabilidade ao Estado relativa a prestações quando não haja recursos. [...]” (MOREIRA, Egon

O reconhecimento do mínimo existencial de *status negativus* não consiste em um retorno ao significado de direitos subjetivos (ou liberdades individuais) difundidas a partir das declarações liberais que impulsionaram as mais notórias revoluções do ocidente. Também não busca um resgate de entendimentos perdidos a partir do Estado Liberal do passado, ou mesmo de antigas constituições brasileiras.

Os direitos reconhecidos ao ser humano passaram por gerações de evolução e hoje são interpretados harmoniosamente, de tal modo que a liberdade dos antigos não se tornou menos importante do que o compromisso dos estados constitucionais modernos em garantir direitos fundamentais. Houve verdadeira incorporação, pois os conflitos decorrentes das relações jurídico tributárias foram decisivos para a mudança de governos e a criação de uma nova cultura jurídica.

A defesa da vida, da liberdade, da propriedade, entre outros direitos, são parte essencial dos argumentos de combate aos excessos fiscais desde a ascensão do Estado Liberal. Os conflitos prosseguem mesmo com o passar dos tempos e não foram extintos – mesmo no caso brasileiro, cujo poder se limita e condiciona por prescrições minuciosamente inseridas na Constituição Federal de 1988.

Interessa ao presente estudo a análise do mínimo existencial negativo como direito fundamental do contribuinte – fração da dignidade humana – oponível à pretensão fiscal, na medida em que determinada incidência tributária (ou o conjunto de incidências de tributos) acabam por reduzir as condições materiais para que o indivíduo proporcione para si e para os seus familiares uma vida digna.

Como visto, esta interpretação é decorrência do princípio republicano brasileiro, por seus fundamentos e objetivos fundamentais, tendo inclusive a doutrina adotado interpretação no sentido de integração entre os princípios e regras tributários com os preceitos do artigo 3º¹⁶⁷,

Bockmann; CHUEIRI, Vera Karam de; CÂMARA, Heloisa Fernandes; GODOY, Miguel Gualano. **Fundamentos de Direito Constitucional Brasileiro**, *op. cit.*, p. 316).

¹⁶⁷ Utilizando-se da expressão “mínimo vital”, ponderou Karina Pawlowsky: “A ideia de mínimo vital, por outro lado, infere-se, da mesma forma, do artigo 3º da Constituição de 1988, que estabeleceu, como objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária; a garantia ao desenvolvimento nacional; a erradicação da pobreza, da marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais e, por fim, a promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, cor, sexo, idade e quaisquer outras formas de discriminação.” (PAWLOWSKY, Karina. **A utilização do tributo com efeito de confisco e sua vedação constitucional**, *op. cit.*, p. 136).

bem como a análise dos direitos fundamentais¹⁶⁸ como limitadores do poder de tributar atribuído aos entes estatais.

3.6 O surgimento do mínimo existencial na legislação infraconstitucional

O ex-presidente da república, e então senador, José Sarney apresentou no ano de 2012 o projeto de lei nº 283/2012¹⁶⁹ perante o Senado Federal para alterar a Lei nº 8.078/1990 (Código de Defesa do Consumidor) com o objetivo de incluir “normas principiológicas referentes ao importante tema da concessão de crédito ao consumidor” e a “prevenção do superendividamento dos consumidores, problema comum em todas as sociedades de consumo consolidadas e saudáveis”.

Consta da justificação do projeto de lei, ainda, o seguinte:

A proposta atualiza as normas já existentes no CDC quanto aos direitos do consumidor e à prescrição e complementa as já existentes, incluindo nova seção no Capítulo V: da Proteção Contratual. Esta nova seção do CDC tem a finalidade de prevenir o superendividamento da pessoa física, promover o acesso ao crédito responsável e à educação financeira do consumidor, de forma a evitar a sua exclusão social e o comprometimento de seu mínimo existencial. Sempre com base nos princípios da boa-fé, da função social do crédito ao consumidor e do respeito à dignidade da pessoa humana, a proposta regula o direito à informação, a publicidade, a intermediação e a oferta de crédito aos consumidores. Garantem-se a entrega de cópia do contrato e informações obrigatórias que permitam aos consumidores decidir de maneira refletida sobre a necessidade do crédito. A proposta abarca ainda normas para facilitar a negociação com os fornecedores em caso de cobrança de valores contestados, erro ou fraude cometidos em seus cartões de crédito e meios de pagamento. Cria também a figura do assédio de consumo, protegendo de forma especial os consumidores idosos e analfabetos, estabelecendo regras básicas para a publicidade de crédito, ao proibir a referência a crédito “sem

¹⁶⁸ Neste sentido, afirmou o ex-ministro do Supremo Tribunal Federal, Marco Aurélio Mello: “Com relação aos princípios e imunidades tributárias, normas voltadas a limitar o poder de tributar, o constituinte homenageou valores políticos, morais, culturais e sociais essenciais, não permitindo que o exercício tributário oprima certos direitos fundamentais expressivos de segurança jurídica, liberdade, justiça e isonomia, ou que os entes tributem pessoas, bens, serviços, ou situações ligadas a esses valores. Não ocorrerá exercício legítimo de competência tributária quando afrontar os propósitos fundamentais encerrados nos princípios constitucionais tributários. Onde houver regra constitucional de imunidade, não poderá ocorrer exercício da competência tributária e isso em razão de uma seleção de motivos fundamentais.” (MELLO, Marco Aurélio. **Escritos de direito público contemporâneo**. São Paulo: Editora JusPodivm, 2021. p. 390-391).

¹⁶⁹ BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei nº 283, de 2012**. Altera a Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990 (Código de Defesa do Consumidor), para aperfeiçoar a disciplina do crédito ao consumidor e dispor sobre a prevenção do superendividamento. Brasília: Senado Federal, 2012. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/106773>>. Acesso em: 02 ago. 2021.

juros”, “gratuito” e semelhantes, de forma que a publicidade não oculte os ônus da contratação a crédito.¹⁷⁰

Ainda, no parágrafo seguinte da justificção:

A proposta reforça o vínculo de solidariedade entre os fornecedores de crédito e seus intermediários, no cumprimento dos deveres de informação e cooperação, bem como de coligação entre o contrato principal de fornecimento de produtos e serviços e o contrato, dependente, de crédito ao consumidor. Esclarece também sobre a nulidade absoluta de algumas cláusulas contratuais. Garante a preservação de parte da remuneração do consumidor que represente o “mínimo existencial”, em especial se o pagamento do crédito envolver autorização prévia do consumidor pessoa física para débito direto em conta-corrente, consignação em folha de pagamento, ou qualquer modo que implique reserva de parte da remuneração. Por fim, institui a possibilidade de o consumidor arrepender-se do crédito consignado, sob determinadas condições, como novo instrumento para evitar o seu superendividamento.¹⁷¹

Conclui a justificção do projeto de lei ao descrever que se pretende com a norma criar “patamares” de boa-fé e conduta responsável para os agentes de mercado que concedam crédito ao consumidor. A proposta, conforme consta, visa fornecer ao aplicador da lei “importantes princípios e instrumentos para realizar, de forma eficiente, o imperativo constitucional de promoção da defesa do consumidor”.

Após amplo debate no Senado Federal, o projeto foi aprovado pelo plenário e remetido para a Câmara dos Deputados em 4 de novembro de 2015.

Nesta data, conforme consta no sítio eletrônico da Câmara dos Deputados, houve o recebimento do ofício do Senado Federal para submissão do projeto de lei para apreciação daquela casa legislativa. O projeto de lei adquiriu nova numeração – Projeto de Lei nº 3515/2015 – e após longo período de tramitação – mais de cinco anos e meio desde o recebimento na Câmara dos Deputados – o projeto de lei¹⁷² foi finalmente aprovado.

A redação conserva, na essência, o conteúdo das disposições propostas desde o início no Senado Federal. Adaptado ao sistema jurídico vigente à data de sua edição, a nova lei

¹⁷⁰ *Idem.*

¹⁷¹ *Idem.*

¹⁷² BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei nº 3515, de 2015**. Altera a Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990 (Código de Defesa do Consumidor), e o art. 96 da Lei nº 10.741, de 1º de outubro de 2003 (Estatuto do Idoso), para aperfeiçoar a disciplina do crédito ao consumidor e dispor sobre a prevenção e o tratamento do superendividamento. Brasília: Câmara dos Deputados, 2015. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2052490>>. Acesso em: 02 ago. 2021.

promoveu alterações em dois estatutos de proteção à vulneráveis: o já citado Código de Defesa do Consumidor e o Estatuto do Idoso (Lei nº 10.741, de 1º de outubro de 2003).

Além da tradução em enunciados normativos próprios no Código de Defesa do Consumidor, as inovações promovidas pela convertida Lei nº 14.181, de 1º de julho de 2021¹⁷³ permitem a seguinte conclusão: o mínimo existencial passa a constar na linguagem jurídica pertencente ao direito positivo brasileiro.

É claro que a introdução inaugural do mínimo existencial como norma pertencente ao Código de Defesa do Consumidor não causou qualquer comoção, ou interpretação de que o Legislador teria introduzido figura jurídica incompatível com o sujeito tutelado pelo código, pois a Constituição Federal criou um amplo sistema de proteção ao consumidor, estabelecendo princípios e regras diversos aos poderes constituídos para a proteção do juridicamente qualificado como vulnerável¹⁷⁴ na relação de consumo.

O constituinte determinou o dever do Estado de promover, por meio de lei, a defesa do consumidor, em meio aos direitos e garantias individuais estabelecidas para brasileiros e residentes¹⁷⁵. Além disso, atribuiu competência concorrente à União, Estados e Distrito Federal para legislar sobre a atribuição de responsabilidade decorrente de dano causado ao consumidor¹⁷⁶.

¹⁷³ BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei nº 14.181, de 1º de julho de 2021**. Altera a Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990 (Código de Defesa do Consumidor), e a Lei nº 10.741, de 1º de outubro de 2003 (Estatuto do Idoso), para aperfeiçoar a disciplina do crédito ao consumidor e dispor sobre a prevenção e o tratamento do superendividamento. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/L14181.htm>. Acesso em: 02 ago. 2021.

¹⁷⁴ Dentre os dispositivos do Código de Defesa do Consumidor, a vulnerabilidade é claramente constatada a partir do enunciado do artigo 4º, inciso I, que estabelece como primeiro princípio da Política Nacional das Relações de Consumo o reconhecimento da vulnerabilidade do consumidor nas relações ocorridas no âmbito do mercado de consumo nacional. O dispositivo está redigido nos seguintes termos: “Art. 4º A Política Nacional das Relações de Consumo tem por objetivo o atendimento das necessidades dos consumidores, o respeito à sua dignidade, saúde e segurança, a proteção de seus interesses econômicos, a melhoria da sua qualidade de vida, bem como a transparência e harmonia das relações de consumo, atendidos os seguintes princípios:

I - reconhecimento da vulnerabilidade do consumidor no mercado de consumo; [...]” (BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990**. Dispõe sobre a proteção do consumidor e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8078.htm>. Acesso em: 02 ago. 2021).

¹⁷⁵ “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

XXXII - o Estado promoverá, na forma da lei, a defesa do consumidor;” (BRASIL, 1988).

¹⁷⁶ “Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

[...]

No título reservado ao sistema tributário nacional, determinou que fosse editada uma lei¹⁷⁷ para prestar esclarecimentos aos consumidores a respeito dos impostos incidentes nas operações e prestações sobre bens e serviços¹⁷⁸.

No dispositivo que elenca os princípios regentes da ordem econômica, o constituinte inseriu a defesa do consumidor como tutelada pelo Estado, pois a ordem econômica brasileira se funda a partir da valorização do trabalho, livre iniciativa e da garantia da existência digna para todos, conforme os ditames da justiça social¹⁷⁹.

Diante das atribuições de competência ao Poder Legislativo para a edição de lei que tutelasse o consumidor, constou um mandamento no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias para que o Congresso Nacional elaborasse o Código de Defesa do Consumidor em cento e vinte dias da data de promulgação da Constituição Federal de 1988¹⁸⁰.

Indubitável, pois, a conclusão acerca da dedicação do constituinte ao delinear na Constituição Federal um verdadeiro sistema de proteção ao consumidor, de tal modo a constranger o Estado a editar normas de proteção específica, condicionar a atividade econômica desenvolvida em respeito ao consumidor e prestar informações acerca do custo (fiscal) embutido no preço praticado na venda de bens e serviços no mercado nacional.

O mínimo existencial introduzido no Código de Defesa do Consumidor é revelado em cinco dispositivos textuais ao longo do estatuto protetivo.

Fora elencado na descrição de dois “direitos básicos” no artigo 6º:

VIII - responsabilidade por dano ao meio ambiente, ao consumidor, a bens e direitos de valor artístico, estético, histórico, turístico e paisagístico;” (BRASIL, 1988).

¹⁷⁷ Para tanto foi editada a Lei nº 12.741/2012 (BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei nº 12.741, de 8 de dezembro de 2012**. Dispõe sobre as medidas de esclarecimento ao consumidor, de que trata o § 5º do artigo 150 da Constituição Federal; altera o inciso III do art. 6º e o inciso IV do art. 106 da Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990 - Código de Defesa do Consumidor. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/112741.htm>. Acesso em: 02 ago. 2021).

¹⁷⁸ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

§ 5º - A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.” (BRASIL, 1988).

¹⁷⁹ “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

[...]

V - defesa do consumidor;” (BRASIL, 1988).

¹⁸⁰ “Art. 48. O Congresso Nacional, dentro de cento e vinte dias da promulgação da Constituição, elaborará código de defesa do consumidor.” (BRASIL, 1988).

Art. 6º São direitos básicos do consumidor:

[...]

XI - a garantia de práticas de crédito responsável, de educação financeira e de prevenção e tratamento de situações de superendividamento, preservado o mínimo existencial, nos termos da regulamentação, por meio da revisão e da repactuação da dívida, entre outras medidas;

XII - a preservação do mínimo existencial, nos termos da regulamentação, na repactuação de dívidas e na concessão de crédito; [...]¹⁸¹

Consta do novo capítulo introduzido na lei disposições sobre a prevenção do superendividamento da pessoa natural, sobre o crédito responsável e sobre a educação financeira do consumidor. O mínimo existencial, nesta parte do texto legal (artigo 54-A, § 1º), compõe a definição legal da circunstância de superendividamento do consumidor tutelada pelo código: *“Entende-se por superendividamento a impossibilidade manifesta de o consumidor pessoa natural, de boa-fé, pagar a totalidade de suas dívidas de consumo, exigíveis e vincendas, sem comprometer seu mínimo existencial, nos termos da regulamentação”*.¹⁸²

Também surgem a partir da alteração no Código de Defesa do Consumidor duas novas modalidades de conciliação, estabelecidas especificamente para viabilizar a repactuação de dívidas contraídas (artigo 104-A), estabelecida a possibilidade de requerimento direcionado ao magistrado (ou conciliador):

Art. 104-A. A requerimento do consumidor superendividado pessoa natural, o juiz poderá instaurar processo de repactuação de dívidas, com vistas à realização de audiência conciliatória, presidida por ele ou por conciliador credenciado no juízo, com a presença de todos os credores de dívidas previstas no art. 54-A deste Código, na qual o consumidor apresentará proposta de plano de pagamento com prazo máximo de 5 (cinco) anos, preservados o mínimo existencial, nos termos da regulamentação, e as garantias e as formas de pagamento originalmente pactuadas. [...]¹⁸³

Ou mesmo a hipótese de conciliação administrativa, envolvendo os órgãos já constituídos a partir do sistema nacional de defesa do consumidor (artigo 104-C):

Art. 104-C. Compete concorrente e facultativamente aos órgãos públicos integrantes do Sistema Nacional de Defesa do Consumidor a fase conciliatória e preventiva do processo de repactuação de dívidas, nos moldes do art. 104-A deste Código, no que couber, com possibilidade de o processo ser regulado por convênios específicos celebrados entre os referidos órgãos e as instituições credoras ou suas associações.

¹⁸¹ BRASIL, 1990.

¹⁸² BRASIL, 1990.

¹⁸³ BRASIL, 1990.

§ 1º Em caso de conciliação administrativa para prevenir o superendividamento do consumidor pessoa natural, os órgãos públicos poderão promover, nas reclamações individuais, audiência global de conciliação com todos os credores e, em todos os casos, facilitar a elaboração de plano de pagamento, preservado o mínimo existencial, nos termos da regulamentação, sob a supervisão desses órgãos, sem prejuízo das demais atividades de reeducação financeira cabíveis.

§ 2º O acordo firmado perante os órgãos públicos de defesa do consumidor, em caso de superendividamento do consumidor pessoa natural, incluirá a data a partir da qual será providenciada a exclusão do consumidor de bancos de dados e de cadastros de inadimplentes, bem como o condicionamento de seus efeitos à abstenção, pelo consumidor, de condutas que importem no agravamento de sua situação de superendividamento, especialmente a de contrair novas dívidas.¹⁸⁴

Há certamente grandes virtudes a enaltecer nas alterações promovidas no Código de Defesa do Consumidor, bem como um grande (e histórico) problema.

Das virtudes consta o reconhecimento do direito básico de proteção ao mínimo existencial nas relações estabelecidas com operadores bancários e o mercado de crédito, bem como a criação de incidente processual e procedimento administrativo de repactuação de dívidas, envolvidas as autoridades integrantes do sistema nacional de proteção.

Porém, consta do texto um grande e, repita-se, histórico problema: a delegação ao Poder Executivo da função para estabelecer por meio de “regulamento” o funcionamento desta proteção ao mínimo existencial e os expedientes (meio) para a realização das conciliações para repactuação das dívidas contraídas pelo consumidor.

Aliás, em razão da falta de profundidade do texto legal acerca dos critérios para aferição do mínimo existencial, os poderes atribuídos ao Executivo foram excessivos, de tal modo que a criação de disposições regulamentares pode verdadeiramente comprometer os propósitos da lei. Não há margem, considerando o sistema jurídico brasileiro edificado a partir da Constituição de 1988, para que o Executivo crie disposições que autorizem mais a negativa da concessão de crédito pelas instituições credenciadas para a realização desta atividade do que propriamente a proteção ao patrimônio do consumidor e restrições para que as condições materiais mínimas sejam comprometidas pelo superendividamento.

O mínimo existencial se fundamenta em diversos dispositivos da Constituição Federal, em especial no princípio republicano, pois é também compreendido como imperativo de

¹⁸⁴ BRASIL, 1990.

proteção da dignidade da pessoa humana no ordenamento jurídico brasileiro. O mínimo existencial não deve ser utilizado para atender às aspirações circunstanciais de lobistas.

Não se está a afirmar que as entidades do mercado que trabalhem com o crédito não deveriam avaliar as condições materiais de seus clientes. O risco é uma inerência desta atividade e não seria justo que a partir do risco de adimplemento não se pudesse estabelecer a taxa de juros, as formas de pagamento e a própria anuência ou não na celebração do contrato.

A observação em si é de que o direito previsto no Código de Defesa do Consumidor – por resguardar direitos de sujeito qualificado legalmente como hipossuficiente, pautado por princípios relacionados inclusive à dignidade da pessoa humana, amplamente tutelado por princípios e regras da Constituição Federal – não deveria se prestar a amparar as pretensões daqueles que buscam no Estado a possibilidade de garantir a redução do risco de sua atividade.

Vale sempre destacar que foi constitucionalmente reprimida a competência do Chefe do Executivo em matéria de criação de decretos¹⁸⁵, limitada à fiel execução da lei, vedada a inovação, cuja prática é restrita consoante a histórica observação de Geraldo Ataliba:

No princípio constitucional da separação de poderes também está um peremptório limite material ao regulamento: não pode ele pôr fim a controvérsias, em torno da aplicação do Direito, de modo definitivo (que isto é próprio da decisão judicial); nem pode inovar inauguralmente a ordem jurídica.¹⁸⁶

Portanto, em vista da pendência de tal regulamentação, é necessária atenção dos juristas acerca do conteúdo deste decreto que será expedido pelo Poder Executivo, em especial porque a ordem econômica está voltada à proteção do consumidor e à dignidade da pessoa humana. Qualquer disposição que contrarie tais princípios será incompatível com a Constituição.

Alguns apontamentos são essenciais para fins do presente estudo: (i) ainda que o projeto de lei tenha iniciado a sua tramitação no passado, a sua publicação ocorrera no ano de 2021, em meio à pandemia da COVID-19; (ii) o mínimo existencial surge no contexto de um código voltado à proteção de um sujeito vulnerável em uma relação jurídica, enunciado com base no artigo 170, inciso V, da Constituição Federal, ou seja, em princípio jurídico voltado à proteção da ordem econômica; e, (iii) o “desvio” (ou “desequilíbrio”) que ensejou a introdução do

¹⁸⁵ Conforme o artigo 84, inciso IV, da Constituição Federal: “Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República: [...] IV - sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução;” (BRASIL, 1988).

¹⁸⁶ ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**, *op. cit.*, p. 145.

mínimo existencial no Código de Defesa do Consumidor está no âmbito de relações de projeção econômica, causando para uma das partes – a mais vulnerável – o seu “superendividamento”.

Conforme os dados obtidos na Pesquisa de Endividamento e Inadimplência do Consumidor realizada pela Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo (CNC) referentes ao mês março de 2021, foi constatado o crescente endividamento das famílias, cujas máximas históricas corresponderam a meses apurados dentro do período da pandemia da COVID-19. Segundo o estudo¹⁸⁷:

O percentual de famílias que relataram ter dívidas (cheque pré-datado, cartão de crédito, cheque especial, carnê de loja, crédito consignado, empréstimo pessoal, prestação de carro e de casa) alcançou 67,3% em março, alta de 0,6 ponto percentual, em relação a fevereiro de 2021, e de 1,1 ponto em relação a março de 2020. Com o quarto aumento seguido, o endividamento no País alcançou a segunda maior proporção histórica, abaixo apenas do percentual apurado em agosto de 2020 (67,5%).

O período de pandemia resultou em severos impactos na economia brasileira. Em relação ao emprego, conforme dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, o desemprego saltou de 12,2% no primeiro trimestre de 2020 para 14,7% no primeiro trimestre de 2021¹⁸⁸. Os impactos sobre a adimplência e a ausência de uma fonte de rendimentos para que os brasileiros (e residentes) pudessem custear uma vida digna são evidentes.

Os abalos econômicos no Brasil foram evidentes e os mais diversos índices comprovam tal realidade. Sob tal contexto, criou-se na legislação do consumidor o mínimo existencial. Resta a dúvida se o mesmo raciocínio de redução do emprego e aumento do endividamento não deveria ser considerado para fins da edição de um diploma normativo protetivo dos pagadores de tributos brasileiros.

¹⁸⁷ CONFEDERAÇÃO NACIONAL DO COMÉRCIO DE BENS, SERVIÇOS E TURISMO (CNC). **Pesquisa de Endividamento e Inadimplência do Consumidor (PEIC) – março de 2021**. Brasília, 2021. Disponível em: <<http://stage.cnc.org.br/editorias/economia/pesquisas/pesquisa-de-endividamento-e-inadimplencia-do-consumidor-peic-marco-1>>. Acesso em: 18 de ago. 2021.

¹⁸⁸ INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA – IBGE. **Painel de indicadores**. Rio de Janeiro, 2021. Disponível em: <<https://www.ibge.gov.br/indicadores#desemprego>>. Acesso em: 18 de ago. 2021.

4 O MÍNIMO EXISTENCIAL (NEGATIVO) NO DIREITO CONSTITUCIONAL BRASILEIRO

4.1 A Constituição Política do Império do Brasil de 1824

O Brasil colônia foi por um longo período a origem de recursos naturais para atender às necessidades de Portugal – potência de navegação dedicada a desbravar os mares, comercializar produtos e explorar os territórios descobertos. Da extração ao cultivo, o Brasil passou de uma colônia de exploração para a nova residência de uma família real fugida da Europa tomada pelo exército napoleônico.

A chegada de Dom João VI ao Brasil em 1808 encerrou a restrição do comércio exclusivo da colônia com a metrópole, sendo iniciado o período de relativa abertura econômica com as nações que mantinham relacionamento comercial com Portugal, autorizações para a instalação de novas indústrias e o desenvolvimento de um mercado interno ainda incipiente.

Os regentes em solo brasileiro serviam à coroa portuguesa e as exigências tributárias vigentes na era colonial se prestavam efetivamente a dedicar parte (expressiva) dos recursos naturais extraídos para suprir as necessidades de Portugal. Os “quintos” eram exigidos de exploradores de minérios e não havia um sistema tributário organizado, tanto para efetivamente estabelecer os limites de exigência da riqueza produzida pelos residentes no solo brasileiro, quanto para verter parte dos recursos no desenvolvimento de condições de vida mais dignas para os viventes na colônia. À Igreja fora atribuída a responsabilidade de agir pela solidariedade em favor dos pobres, instalar as primeiras unidades médicas e instituições de educação.

Fonte de diversos conflitos internos, a exigência de tributos pela metrópole portuguesa e o efeito de descontentamento entre os brasileiros foi analisado por Raymundo Faoro, cuja conclusão tomou por inspiração os sermões do Padre Antônio Vieira sobre a vida na colônia:

O paraíso dos enganos de Pero Vaz de Caminha, no curso de três séculos, se converte no inferno da cobiça e da exploração. Domínio altaneiro de ultramar, gozo da riqueza sem retribuição, tomada dos frutos do trabalho sem suor – este o mundo da colônia. O padre Antônio Vieira traduziu seus sentimentos em três proposições, que retratam a dependência americana, dependência política, dependência econômica e dependência financeira: “A república” – clamava com o olho posto no despotismo metropolitano e das autoridades da Coroa na colônia – “é o espelho dos que governam. Porque assim como o espelho não tem ação própria e não é mais que uma indiferença de vidro, que

está sempre exposta a retratar em si os movimentos de quem tem diante, assim o povo ou república sujeita, se se move ou não se move, é pelo movimento ou sossego de quem a governa. [...] O maior jugo de um reino, a mais pesada carga de uma república são os imoderados tributos.” Tirania e tributos tudo em proveito de Portugal, adverte o pregador: “Muito deu em seu tempo Pernambuco; muito deu e dá hoje a Bahia, e nada se logra; porque o que se tira do Brasil, tira-se do Brasil; o que o Brasil dá, Portugal o leva”. Sobre o fiscalismo e a exploração fecha-se o círculo: o produto enche os bolsos da camada aristocrática e mercantil que suga o Estado, monopoliza o luxo e ostenta a arrogância de cabedais sem raízes. Tudo circula sobre si mesmo, incapaz o sistema de alimentar empreendimentos produtivos, de fixação na indústria ou na agricultura metropolitanas.¹⁸⁹

Com a derrota de Napoleão, o clima de insatisfação dos portugueses com a presença da família real no Brasil – então parte do Reino Unido de Portugal, Brasil e Algarves, tendo a sede administrativa do reino estabelecida no Rio de Janeiro desde 1808 – fora agravado, de tal modo que a exigência do povo português do retorno da família real à Portugal ensejou um evento histórico designado por “Revolução do Porto” em 1820. Atribui-se a este evento, inclusive, o caráter de “revolução liberal”, uma vez que tentada para exigir a promulgação de uma constituição para limitar o absolutismo e reorganizar o poder em Portugal.

A família real então decidiu retornar à Portugal em 1821, tendo o rei Dom João VI deixado um regente em solo brasileiro: o príncipe Pedro de Alcântara¹⁹⁰. Este viria a ser um personagem fundamental na história brasileira, visto que em 7 de setembro de 1822, às margens do rio Ipiranga, seria dado o grito da independência do Brasil.

Declarada a independência do Brasil e o rompimento definitivo da vinculação à coroa de Portugal, iniciou-se um movimento para organizar o país. O surgimento de uma Constituição para estabelecer a legitimidade do novo regime, organizar o país e regular a vida dos brasileiros seria decorrência natural dos episódios que permitiram a emancipação do novo país soberano.

Conforme relatou Celso Ribeiro Bastos:

Com a volta da família real e a regência de D. Pedro I, precipita-se movimento no sentido de dotar o Brasil de uma Constituição. A convocação da Assembléia para tanto dá-se mesmo antes da Proclamação da Independência. O fato é que em maio de 1823 ela já está funcionando. Não consegue, contudo, levar a bom termo seus trabalhos em função de desavenças com o Imperador, que acabou por dissolvê-la.¹⁹¹

¹⁸⁹ FAORO, Raymundo. **Os donos do poder: formação do patronato político brasileiro**. 5. ed. São Paulo: Globo, 2012. p. 274-275.

¹⁹⁰ O nome completo de Dom Pedro I é Pedro de Alcântara Francisco Antônio João Carlos Xavier de Paula Miguel Rafael Joaquim José Gonzaga Pascoal Cipriano Serafim de Bragança e Bourbon.

¹⁹¹ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**, *op. cit.*, p. 97.

E prossegue:

Criou-se então um Conselho de Estado, a quem se conferiu a incumbência de elaborar um novo projeto que seria submetido à opinião das Câmaras, na época o órgão mais representativo da vontade popular.¹⁹²

Em 25 de março de 1824, Dom Pedro I outorgou a Constituição Política do Império do Brasil, tendo estabelecido uma Carta Constitucional efetivamente avançada para o período¹⁹³, incorporando a tripartição dos poderes, a previsão de direitos individuais, a concepção de um “poder moderador” exclusivo do Imperador do Brasil e diversas disposições que estavam em harmonia com as ideias liberais¹⁹⁴ que prevaleciam no Ocidente.

O texto da primeira constituição brasileira é merecedor de destaque por ter inaugurado a previsão constitucional de direitos (e garantias) individuais¹⁹⁵ dos brasileiros, a garantia da educação primária, o estabelecimento de “socorros públicos” ofertados pelo Estado e a estruturação do poder em harmonia com outros movimentos históricos que permitiram a proteção dos indivíduos e o desenvolvimento dos Estados Liberais – ainda que, no particular caso do Brasil, tal texto constitucional tenha sido originado sob a égide de um Império.

Acerca das influências e da previsão na Constituição de 1824 de direitos e garantias individuais, José Afonso da Silva asseverou o seguinte:

À Constituição Política do Império do Brasil, outorgada por D. Pedro I em 25 de março de 1824, cabe um lugar de destaque nesse processo de positivação dos direitos do Homem, que ela anunciou, com as garantias pertinentes, no art. 179 e seus trinta e cinco incisos, onde se declarava garantida a inviolabilidade dos direitos de liberdade, igualdade, segurança individual e propriedade mas – como disse Pimenta Bueno, nosso melhor constitucionalista do Império – não só cada um daqueles direitos se dividia em diversos ramos, como também eles se combinavam entre si, e formavam

¹⁹² *Ibidem*.

¹⁹³ Ponderou André Franco Montoro: “A Constituição brasileira de 1824 é um primeiro exemplo. Elaborada por um Conselho de Estado composto de juristas e estadistas ilustres, retrata a profunda influência das idéias e instituições liberais defendidas pela Revolução Francesa, e, no caso brasileiro, particularmente, pelo publicista francês Benjamin Constant. Constituição sem dúvida admirável, mas reconhecidamente inadequada às condições do Brasil.” (MONTORO, André Franco. **Estudos de filosofia do direito**, *op. cit.*, p. 110).

¹⁹⁴ Conforme observou Celso Ribeiro Bastos: “[...] A Constituição outorgada de 1824, embora sem deixar de trazer consigo características que hoje não seriam aceitáveis como democráticas, era marcada, sem dúvida, por um grande liberalismo que se retratava, sobretudo, no rol dos direitos individuais que era praticamente o que havia de mais moderno na época, como também na adoção da separação de poderes que, além dos três clássicos, acrescentava um quarto: o Poder Moderador.” (BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**, *op. cit.*, p. 98).

¹⁹⁵ Acerca da origem dos direitos individuais, interpretados em consonância com o texto da Constituição do Império, asseverou José Antônio Pimenta Bueno: “Os direitos individuais, que se podem também denominar naturais, primitivos, absolutos, primordiais ou pessoais do homem, são, como já indicamos, as faculdades, as prerrogativas e morais que a natureza conferiu ao homem como ser inteligente; são atributos essenciais de sua individualidade, são propriedade suas inerentes à sua personalidade, são partes integrantes da entidade humana.” (KUGELMAS, Eduardo (org.). **José Antônio Pimenta Bueno – Marquês de São Vicente**, *op. cit.*, p. 470).

outros direitos igualmente essenciais. Ali encontramos, em enunciado claro e preciso, os direitos humanos da primeira geração até então conhecidos no constitucionalismo americano e europeu. É notória, porém, a influência das declarações que acompanhavam as Constituições francesas do final do século XVIII. É de ressaltar o conjunto de garantias constitucionais de liberdade, da dignidade e da privacidade que ela estatuiu como *direito de segurança* dos indivíduos. Em face desse conjunto de garantias, Pimenta Bueno adiantou no tempo e nos brindou com a seguinte concepção do direito de segurança: “no Estado Social é o direito que o Homem tem de ser protegido pela lei e sociedade em sua vida, liberdade, propriedade, sua saúde, reputação e mais bens seus. É finalmente o direito de não ser sujeito senão à ação da lei, de nada sofrer de arbitrário, de ilegítimo”.¹⁹⁶

E concluiu:

Mas a Constituição ia além da previsão dos direitos tipicamente individuais, pois garantia também o socorro público, que mereceu do citado Pimenta Bueno a concepção de que, desde que a sociedade é fundada, a idéia de proteção é como que sinônima da de governo em favor dos associados, pois o poder público tem o dever de proteger a vida da pessoa, sua segurança social e a de seus bens e direitos. A Constituição não parava aí, avançava adiante, para garantir a todos o direito à instrução primária gratuita, assim como o ensino médio e as Universidades, onde seria ensinadas as Ciências e as Artes.¹⁹⁷

O dispositivo que garantiu os socorros públicos – artigo 179, XXXI, da Constituição do Império de 1824¹⁹⁸ – poderia ser apontado como a primeira constitucionalização de compromisso assumido pelo Império para introduzir medidas de assistência social, visando assegurar, por força da ação do Estado, a concessão de recursos e meios para que os brasileiros em situação de pobreza¹⁹⁹ pudessem usufruir de alguma dignidade. Não mais a Igreja e a solidariedade social dos mais abastados seriam responsáveis pelos mais pobres, por sua benevolência e influência na população, mas a institucionalização de medidas tendentes a garantir a subsistência foi prevista expressamente em norma constitucional.

¹⁹⁶ SILVA, José Afonso da. **Poder constituinte e poder popular (Estudos sobre a Constituição)**, *op. cit.*, p. 167.

¹⁹⁷ *Ibidem*.

¹⁹⁸ “Art. 179. A inviolabilidade dos Direitos Civis, e Politicos dos Cidadãos Brasileiros, que tem por base a liberdade, a segurança individual, e a propriedade, é garantida pela Constituição do Imperio, pela maneira seguinte. [...]

XXXI. A Constituição tambem garante os socorros publicos.” (BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Constituição Política do Império do Brazil (de 25 de março de 1824)**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm>. Acesso em: 18 mai. 2021).

¹⁹⁹ Sobre as medidas de assistência aos mais pobres previstas e autorizadas pela Constituição do Império, afirmou José Antônio Pimenta Bueno: “Seu zelo pelo estabelecimento de caixas econômicas, de bancos de socorro em favor das classes pobres, de montepios, e outras instituições de previdência, é uma outra proteção valiosa outorgada aos cidadãos que têm poucos recursos, e que assim obtêm novas vantagens e benefícios de sua sociedade, que se moralizam, e conseguem meios de melhor educar seus filhos e amparar suas famílias. O Estado recolhe vantagens do seu zelo.” (KUGELMAS, Eduardo (org.). **José Antônio Pimenta Bueno – Marquês de São Vicente**, *op. cit.*, p. 520).

Em relação aos socorros públicos como compromisso da sociedade, ponderou José Antônio Pimenta Bueno:

O governo, em circunstâncias ordinárias, não tem a obrigação de sustentar ou manter os particulares, nem ele teria recursos para cumprir essa tarefa; eles devem viver de sua indústria e previdência.

Em casos porém, excepcionais, ou de calamidades públicas, de peste, inundação, secas, falta de colheitas, grandes incêndios, ou outros males semelhantes, é dever da sociedade socorrer os seus membros, ir em seu auxílio, dar-lhes a sua proteção; não só o dever social, como a humanidade, e o próprio interesse da segurança pública o exige imperiosamente.²⁰⁰

No que concerne às disposições relacionadas à tributação, percebe-se que a centralidade do Império e da própria figura do Imperador²⁰¹ impediria a distribuição de competências tributárias, pois aquela etapa de desenvolvimento dos entes políticos (Províncias e Municípios) ainda era inicial e de elevada subordinação à administração concentrada.

Em matéria tributária, destacam-se as disposições relativas a este período histórico pela atribuição à Assembleia Geral para a fixação anual das despesas e a repartição das contribuições necessárias (artigo 15, X), o poder privativo da Câmara dos Deputados acerca da iniciativa em relação aos impostos (artigo 36, I), a administração do orçamento e a fixação de receitas e despesas necessárias (artigos 170, 171²⁰² e 172), bem como a disposição contida no artigo 179, XV²⁰³, que poderia ser interpretada como o surgimento da capacidade contributiva no plano constitucional brasileiro.

²⁰⁰ KUGELMAS, Eduardo (org.). **José Antônio Pimenta Bueno – Marquês de São Vicente**, *op. cit.*, p. 520.

²⁰¹ Conforme ponderou Bernardo Ribeiro de Moraes: “Em referência à discriminação de rendas tributárias, a Constituição Imperial de 1824 silenciou, uma vez que o poder fiscal estava centralizado na pessoa do imperador. Deixou em branco a solução do problema, não outorgando competência tributária às Províncias e nem aos Municípios.” (MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. 1. ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1984. p. 67).

²⁰² Sacha Calmon Navarro Coêlho interpretou o artigo 171 da Constituição do Império nos seguintes termos: “Pouco tempo após a independência do Brasil, sobreveio a Constituição Imperial de 1824, cujo art. 171 estipulava que todas as contribuições diretas, salvo aquelas previstas no próprio texto constitucional, seriam anualmente estabelecidas pela Assembleia Geral, embora continuassem em vigor até que fosse publicada a sua derrogação ou substituição. O diploma não se referia à lei, ao menos não de maneira expressa.” (CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. Os direitos dos contribuintes e os princípios constitucionais em matéria tributária. *In*: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. **Direitos Fundamentais dos Contribuintes: Homenagem ao Jurista Gilmar Ferreira Mendes**. São Paulo: Almedina, 2021. p. 99).

²⁰³ “Art. 179. A inviolabilidade dos Direitos Cívicos, e Políticos dos Cidadãos Brasileiros, que tem por base a liberdade, a segurança individual, e a propriedade, é garantida pela Constituição do Imperio, pela maneira seguinte. [...]

XV. Ninguém será exempto de contribuir pera as despesas do Estado em proporção dos seus haveres.” (BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Constituição Política do Império do Brasil (de 25 de março de 1824)**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm>. Acesso em: 18 mai. 2021).

Acerca da necessária ponderação entre o poder de tributar do Estado e a observância das condições materiais dos pagadores de tributos, visando o não esgotamento ou a limitação da fonte produtiva de riquezas na sociedade civil, José Antônio Pimenta Bueno afirmou o seguinte:

As rendas públicas são por um lado um dos recursos mais poderosos do Estado, que sem elas não poderia se manter, e menos prestar serviços à sociedade e defendê-la; são, porém, por outro lado, um dos mais pesados encargos que afetam a sociedade e os indivíduos, porque elas não se compõem em quase toda a sua totalidade senão por meio de contribuições públicas, que não devem jamais exceder das faculdades dos contribuintes. Além de opressiva, elas arruinariam a própria fonte donde se derivam.²⁰⁴

Diversos fatores históricos levaram à abdicação de Dom Pedro I – que retornou à Portugal como príncipe herdeiro e se tornou posteriormente Pedro IV, Rei de Portugal e Algarves – dando início ao chamado período regencial do império (1831-1840), instituído para viabilizar o período de instrução e preparação do próximo (e último) Imperador do Brasil: Dom Pedro II.

O período da regência imperial também foi marcado pela alteração do texto constitucional pela Lei nº 16, de 12 de agosto de 1834, a qual promoveu certa descentralização²⁰⁵ do poder e determinou a “regência uma”, sendo eleito²⁰⁶ Diogo Antônio Feijó, também referido historicamente por “Regente Feijó” e “Padre Feijó”.

Diogo Antônio Feijó foi uma das personalidades mais influentes e respeitadas da política do período, sendo também um dos fundadores do jornal *O Justiceiro*. Naquele periódico, precisamente na edição nº 4, de 27 de novembro de 1834, escrevera o seguinte:

Os tributos, que só podem ser impostos pelos que conhecem as posses e circunstância dos contribuintes, e que têm de sofrer ônus igual ao que impõem aos outros, foram com justiça entregues à inteligência e discricção das Assembléias Provinciais no que diz respeito à receita necessária para fazer face às despesas com o seu melhoramento imediato. Se houver erro ou

²⁰⁴ KUGELMAS, Eduardo (org.). **José Antônio Pimenta Bueno – Marquês de São Vicente**, *op. cit.*, p. 360.

²⁰⁵ Para Bernardo Ribeiro de Moraes, o advento do Ato Adicional de 1834 – fruto da Lei nº 16, de 12 de agosto de 1834, marca o início da descentralização do poder de tributar e inicia a discriminação das rendas tributárias: “Os acontecimentos políticos do momento motivaram um documento de relevância: o Ato Adicional de 1834, baixado pela Lei nº 16, de 12 de agosto de 1834, fixando algumas alterações e adições à Constituição Imperial. Na essência, os Conselhos Gerais das Províncias foram substituídos pelas Assembléias Legislativas Provinciais (art. 1º). Pelo art. 10, competia às Assembléias legislar ‘sobre os impostos para elas necessários, contanto que estes não prejudicassem as imposições gerais do Estado’ (inciso 5º). A partir de então, a matéria tributária deixou de ser tratada através de leis orçamentárias, para ser apreciada pelas Assembléias Legislativas, equacionadas no sistema constitucional. Devemos observar, ainda, que o Ato Adicional não discriminou tributo algum, para esta ou aquela entidade pública, limitando-se apenas a declarar que as Assembléias Legislativas das Províncias podiam dispor sobre “os impostos para ela necessários, contanto que estes não prejudiquem as imposições gerais do Estado”. As Províncias, que não tenham rendas próprias, mas apenas dotações de verbas para as despesas de seus serviços, recebem autonomia financeira em decorrência da autonomia política que lhes foi concedida.” (MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**, *op. cit.*, p. 68).

²⁰⁶ Vide a eletividade estabelecida pelo artigo 26 da Lei nº 16, de 12 de agosto de 1834.

opressão, dentro de um ano será escutado o clamor público, e o remédio aplicado a tempo.²⁰⁷

Trata-se de um momento histórico sem um sistema tributário organizado e com tributos – especialmente impostos e taxas – cobrados a partir da edição de leis vinculadas ao orçamento, sendo relevante, neste particular, a análise de cada lei anual para verificar as exações que seriam praticadas no ano seguinte. Acerca da evolução destas leis editadas no período da regência, Bernardo Ribeiro de Moraes apresentou as seguintes considerações:

Em 24 de outubro de 1832 diploma legal altera o regime tributário, procurando uma descentralização fiscal e realizando a primeira tentativa de discriminação de rendas entre o Governo Central e as Províncias. Através dessa lei, as rendas públicas foram divididas em *receita geral*, da qual faziam parte 22 rubricas, e em *receita provincial*, constituída pelos tributos remanescentes, não compreendidos como da receita geral. Conforme se observa, já estava dado o primeiro passo para a discriminação de rendas tributárias.²⁰⁸

E a análise prossegue para a lei orçamentária do ano seguinte:

Essa mesma tendência discriminadora de rendas tributárias é encontrada na Lei nº 58, de 8 de outubro de 1833, que orça a receita e fixa a despesa para o ano financeiro de 1834. Com esta especificou-se e distinguiu-se melhor o que se deveria entender por *receita geral* e por *receita provincial*, declarando ao mesmo tempo quais os impostos que pertenciam a uma e a outra. O artigo 31, enumerava as espécies de tributos de *receita geral*, agora em número de 31, ficando todas as demais classificadas como *receita provincial* (art. 35).²⁰⁹

Por meio do episódio notabilizado como o “golpe da maioria”, Dom Pedro II foi antecipadamente coroado em 18 de julho de 1841, dando início ao governo do segundo imperador do Brasil. Homem interessado pelas ciências e com verdadeiro espírito público, Dom Pedro II é lembrado pela história como um governante de gostos modestos, conduta ilibada e atento envolvimento pela política.

Um “soberano notável”, inclusive, pelo seu empenho em não esbanjar recursos públicos, conforme relatado por Manuel de Oliveira Lima:

Quanto a D. Pedro II, tinha pelas questões de dinheiro, que lhe diziam respeito, o desinteresse, digamos mesmo o desprezo do filósofo, no sentido mais elevado da palavra. Pelo que tocava ao tesouro público não houve nunca cérbero mais feroz, o que quer dizer que velava ciosamente pela aplicação exata dos créditos votados pelo Parlamento. E, em nenhuma ocasião se mostrou disposto a ser condescendente com os que eram levados ou tentados a desperdícios. Se uma influência tivesse sido tão real e eficaz sobre a orientação das mais importantes questões de governo, quanto foi – sobre as

²⁰⁷ CALDEIRA, Jorge (org.). **Diogo Antônio Feijó**. São Paulo: Ed. 34, 1999. p. 126-127.

²⁰⁸ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**, *op. cit.*, p. 68.

²⁰⁹ *Ibidem*.

minudências da administração – o que era o caso, ainda que ele possuísse idéias gerais, mais do que revelava o gênio dos negócios públicos – D. Pedro II teria deixado a impressão de um grande homem de Estado e não apenas de um grande homem de bem. Foi a esse último título que deveu ser um soberano notável.²¹⁰

Profundas mudanças sociais ocorreram durante o Império de Dom Pedro II, inclusive guerras que foram definitivas para a concepção dos contornos geopolíticos do continente, sendo determinante o papel do Brasil para encerrar os conflitos na região. Ainda assim, esta história também é apresentada para relatar um período de insatisfação por parcela dos poderosos do período, em especial, agricultores insatisfeitos com o fim da escravidão no Brasil, ideólogos e parcela dos militares, que uniram forças para aplicar um golpe sobre o império e proclamar em 15 de novembro de 1889 a república no Brasil.

Instituída a república, os anos seguintes foram de discussão entre os pensadores da época para que uma nova constituição fosse criada para legitimar a república e estabelecer a limitação dos poderes dentro de uma proposta federalista, incorporada às promessas sociais a partir deste novo impulso de transição institucional.

4.2 A Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1891

A Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 24 de fevereiro de 1891 marca historicamente a definitiva transição do império para a república, promulgada por “representantes do povo brasileiro”, por meio da qual as províncias foram elevadas à condição de unidades da federação²¹¹ e o poder moderador existente na ordem anterior foi suprimido para dar lugar (e efetividade) à tradicional concepção da harmonia dos poderes tripartidos.

Tal transformação expressiva no Estado brasileiro para a forma republicana de governo e um sistema de federalização dos entes políticos, então provinciais, foi analisada por Geraldo Ataliba:

²¹⁰ OLIVEIRA LIMA, Manuel de. **Formação histórica da nacionalidade brasileira**. Curitiba: Livraria Danúbio Editora, 2021. p. 188.

²¹¹ Observou Celso Ribeiro Bastos: “Com a Constituição Federal de 1891, o Brasil implanta, de forma definitiva, tanto a Federação quanto a República. Por esta última, obviam-se as desigualdades oriundas da hereditariedade, as distinções jurídicas quanto ao status das pessoas, as autoridades tornam-se representativas do povo e investida de mandato por prazo certo.” (BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**, *op. cit.*, p. 108).

Êsse diploma constitucional, entretanto, não se limita a exibir a notável novidade da instauração da forma republicana de governo, mas inaugura o sistema federal, trazendo – de um só golpe – duas substanciais modificações qualitativas à configuração jurídica do Estado brasileiro. O mais profundo abalo, desde a independência, sofre toda a estrutura jurídico-política ao bafejo de idéias e concepções inovadoras. Os anseios federalistas desembocavam no nôvo regime, com projetos e aspirações de tôda ordem, plenos de idealismo e pretensões. Entre as idéias triunfantes, estava a autonomia financeira dos novos Estados.²¹²

E a autonomia financeira dos Estados (artigo 5º) seria proporcionada por um novo conjunto de prescrições atributivas de competência impositiva às novas unidades federadas, inaugurando e conformando um sistema de distribuição de competências tributárias²¹³. Mais que a distribuição do poder de tributar, pode-se conceber o nascimento dos princípios específicos da tributação e de regras de prescrição de comportamentos para as autoridades incumbidas da ação fiscal.

Segundo a Carta de 1891, a União poderia cobrar (i) o imposto sobre a importação, (ii) os direitos de entrada, saída e estadia de navios, sendo livre o comércio de cabotagem às mercadorias nacionais, e (iii) as taxas de selo e taxas de correio federal.

Aos Estados foi atribuída a competência para cobrar (i) o imposto sobre a exportação de mercadorias de sua própria produção, (ii) o imposto sobre imóveis rurais e urbanos, (iii) o imposto sobre as transmissões de propriedade, (iv) o imposto sobre indústrias e profissões, (v) as taxas de selos quanto aos atos emanados de seus respectivos governos e negócios (impeditivos da incidência concomitante com as “taxas de selo” da União), e (vi) as contribuições sobre serviços de correios e telégrafos.

Ao menos sob análise perfunctória, a ampla relação de imposições reservadas aos Estados seria evidência permissiva da interpretação de que o constituinte de 1891 pretendeu

²¹² ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968. p. 53.

²¹³ Conforme ponderou Bernardo Ribeiro de Moraes: “Assim, a Constituição Federal de 1891 representa um passo firme para a melhora do sistema tributário pátrio. Em primeiro lugar, o legislador constituinte escolheu melhor o elenco dos tributos, abandonando certas figuras fiscais que não mais se justificavam, nem jurídica, nem política e nem economicamente. Por outro lado, estabeleceu ele uma discriminação rígida de rendas tributárias, abandonando a sistemática adotada no Império, qual seja, a da classificação da receita em geral e provincial, com estipulação apenas dos tributos que pertenciam à receita geral. A nova discriminação de rendas tributária é rígida, determinando, com segurança, as áreas de competência da União e dos Estados. Ademais, prescrevendo princípios constitucionais tributários, deu-se maior unidade ao sistema. [...]” (MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**, *op. cit.*, p. 70).

efetivamente estabelecer um federalismo no Brasil inspirado nos moldes da estruturação dos Estados Unidos da América.

Além das competências tributárias expressamente delineadas, a Constituição de 1891 também inaugurou algumas disposições que podem ser interpretadas como princípios e regras específicos do sistema constitucional tributário.

No campo dos princípios – interpretados a partir da experiência histórica e concepções atualmente vigentes na hermenêutica constitucional – podem ser destacados (i) a uniformidade dos impostos em todo território nacional (artigo 7º, § 2º)²¹⁴, (ii) a vedação de tributação pelo trânsito de mercadorias em função exclusiva da origem e destino (artigo 11, 1º)²¹⁵, (iii) a irretroatividade das leis tributárias (artigo 11, 3º)²¹⁶, e (iv) a legalidade tributária (artigo 72, § 30)²¹⁷.

Adicionalmente, a Constituição estabelecera verdadeiras imunidades (i) de circulação interestadual de mercadorias destinadas à exportação (artigo 9º, § 2º), (ii) recíproca²¹⁸ entre a União e os Estados (artigo 10), e (iii) sobre o exercício religioso (artigo 11, 2º)²¹⁹.

²¹⁴ “Art 7º - É da competência exclusiva da União decretar:

[...]

§ 2º - Os impostos decretados pela União devem ser uniformes para todos os Estados.”

(BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (de 24 de fevereiro de 1891)**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm>. Acesso em: 18 mai. 2021).

²¹⁵ “Art 11 - É vedado aos Estados, como à União:

1º) criar impostos de trânsito pelo território de um Estado, ou na passagem de um para outro, sobre produtos de outros Estados da República ou estrangeiros, e, bem assim, sobre os veículos de terra e água que os transportarem;” (BRASIL, 1891).

²¹⁶ “Art 11 - É vedado aos Estados, como à União:

[...]

3º) prescrever leis retroativas.” (BRASIL, 1891).

²¹⁷ “Art.72 - A Constituição assegura a brasileiros e a estrangeiros residentes no paiz a inviolabilidade dos direitos concernentes á liberdade, á segurança individual e á propriedade, nos termos seguintes:

[...]

§ 30. Nenhum imposto de qualquer natureza poderá ser cobrado senão em virtude de uma lei que o autorize.” (BRASIL, 1891).

²¹⁸ Sobre a imunidade recíproca da Constituição de 1891, Geraldo Ataliba afirmou: “Com efeito, a imunidade tributária recíproca não poderia deixar de comparecer como princípio constitucional, tendo agido com prudência e grande descortínio o legislador constituinte de 1891, ao consagrá-la expressamente, o que, se do ponto de vista rigorosamente técnico, não era essencialmente necessário – uma vez que a imunidade recíproca, à semelhança do que ocorre nos Estados Unidos da América é ínsita à natureza federal do estado – a prudência política, o bom senso e a experiência prática recomendam sua expressa menção, como foi feito.” (ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**, *op. cit.*, p. 54).

²¹⁹ Sobre os princípios e imunidades tributárias da Constituição de 1891, observou Bernardo Ribeiro de Moraes: “Complementando o sistema tributário, a Constituição de 1891 consagra o princípio da legalidade tributária (art. 72, § 30), o princípio da uniformidade do imposto federal (art. 7º, § 2º), o da vedação, por parte da União, de distinções e preferências em favor de um Estado ou de um Município (art. 8º), o princípio da imunidade recíproca

Algumas regras específicas também foram enunciadas, tais como a executoriedade das medidas fiscais da União por servidores federais e a possibilidade de atribuição de tal dever aos servidores dos Estados (“parafiscalidade”), conforme o artigo 7º, § 3º, da Constituição de 1891.

Em que pese o conjunto virtuoso de prescrições dedicadas à tributação a partir da primeira constituição republicana, podem ser apontados alguns problemas advindos da inovadora introdução de prescrições destinadas a conformar um sistema constitucional tributário, especialmente, decorrente da previsão contida no artigo 12, por meio da qual fora estabelecida a possibilidade de instituição de “novas fontes de receita”, tanto pela União Federal, quanto pelos Estados. O enunciado consta nos seguintes termos:

Art 12 - Além das fontes de receita discriminadas nos arts. 7º e 9º, é lícito à União como aos Estados, cumulativamente ou não, criar outras quaisquer, não contravindo, o disposto nos arts. 7º, 9º e 11, nº 1.²²⁰

O dispositivo em comento inaugurou a possibilidade da concorrência tributária²²¹ e da incidência concomitante de tributos sobre um mesmo fato imponible estabelecido em lei federal e em lei estadual.

A possibilidade de introdução no ordenamento de dois tributos com a mesma hipótese de incidência – incidência concorrente – na Constituição de 1891 foi destacada por Rubens Gomes de Sousa, ao tratar sobre a possibilidade de criação de impostos sobre o consumo não previstos na distribuição de competências pelo Texto Constitucional:

[...] No regime da Constituição de 1891, por conseguinte, os impostos de competência concorrente, isto é, os que não estivessem expressamente reservados pela Constituição a uma ou outra das entidades tributantes, podiam ser criados cumulativamente, sem que o impôsto criado por uma entidade excluísse o impôsto idêntico criado por outra.²²²

E complementa:

Nessas condições estava o impôsto de consumo: a Constituição de 1891 não se referia a êle, podendo, em consequência, ser decretado cumulativamente pela União e pelos Estados. Dentre os tributos que têm a natureza econômica de impostos de consumo, a Constituição fazia exceção expressa para a

de bens, serviços e renda públicas (art. 10) e o princípio de vedação dos impostos de fronteira (artigo 11, 1º).” (MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*, *op. cit.*, p. 69).

²²⁰ BRASIL, 1891.

²²¹ Neste sentido, asseverou Geraldo Ataliba: “Entre os dois grandes males apontados na discriminação da primeira Constituição republicana está, ao lado da porta aberta às imposições interlocais, a amplitude do campo concorrente, ensejador de perturbadoras superposições de tributos. [...]” (ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*, *op. cit.*, p. 53).

²²² SOUSA, Rubens Gomes de. *Estudos de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1950. p. 96.

Alfândega, reservada unicamente à União: compreende-se a exceção, pela circunstância de que a imposição de direitos de importação é um dos meios de regulamentação do comércio internacional, que é função, por sua própria natureza, do governo federal.²²³

Outras questões passíveis de serem consideradas problemáticas na Constituição de 1891 – em que pese a inovação do regime republicano e a introdução de normas tributárias –, além da competência concorrente entre a União e os Estados, seriam: (i) a falta de previsão de instrumentos tributários para providenciar diretamente rendas aos Municípios e (ii) a ausência de contornos claros e distintivos entre “impostos” e “taxas”.

É sob a égide da Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 24 de fevereiro de 1891 que surge possivelmente a primeira manifestação de uma autoridade brasileira acerca do mínimo existencial (negativo) aplicável ao direito tributário.

Personalidade fundamental para o direito no Brasil, inclusive envolvido diretamente na elaboração do texto da Constituição de 1891, o então Ministro da Fazenda Rui Barbosa defendeu a necessidade de proteção do “mínimo necessário à existência”:

Neste ponto já toquei em outro lugar, declarando que considero absoluta a necessidade de não submeter à ação do impôsto direto o mínimo necessário à existência (*Existenzminmun*) nas classes mais desfavorecidas. Certamente êsse mínimo, se o quisermos determinar precisamente, é uma incógnita muito variável. Mas há possibilidade de apreciações aproximativas, que financeiros e legisladores têm considerado suficientes, para dar satisfação, ao menos relativa, às exigências de equidade.²²⁴

Esta é possivelmente a primeira manifestação de um pensador do direito brasileiro acerca da necessidade de introdução de limite à tributação para a proteção de um mínimo existencial, cujo trecho destacado, inclusive, consta de um texto relacionado à tributação sobre a renda no Brasil Império²²⁵.

²²³ *Ibidem*.

²²⁴ FUNDAÇÃO CASA DE RUI BARBOSA. **Obras completas de Rui Barbosa**. Vol. 18 (1891), Tomo 3. Disponível em: <<http://docvirt.com/docreader.net/docreader.aspx?bib=ObrasCompletasRuiBarbosa&pesq=Existenzminmun&pagfis=15863>>. Acesso em: 20 ago. 2021.

²²⁵ O citado texto prossegue nos seguintes termos (redação original): “Esse princípio já foi, até certo ponto, reconhecido pelo legislador brasileiro, quando, ao criar o impôsto sobre vencimentos, ramo do impôsto sôbre a renda, só os tributou de 1:000\$ para cima. Mas tarde a comissão de orçamento da câmara dos deputados, em 1879, no esbôço embrionário do impôsto sôbre a renda, que abortou naquela sessão, estabelecia a imunidade para os rendimentos não superiores a 400\$000. A comissão ministerial de 1883 opinou pela isenção completa a favor das rendas não excedentes a 600\$ e pela redução a dous terços da taxa geral para as médicas, cujo conjunto se limitasse entre 600\$ e 3:000\$. [...] Creio que, hoje, se poderia estabelecer a divisória, aquém da qual principiasse a renda reservada aos recursos de primeira necessidade, a renda livre (das freie einkommen), na frase dos economistas germânicos, a renda isenta do impôsto, em 800\$000.” (FUNDAÇÃO CASA DE RUI BARBOSA. **Obras completas de Rui Barbosa**. Vol. 18 (1891), Tomo 3. Disponível em:

As décadas seguintes à primeira constituição republicana brasileira foram marcadas por intensos debates políticos e tentativas de golpes de Estado. Revoluções locais e ideais difundidos foram decisivos para a abrupta derrubada da “República Velha” e a construção de um novo texto constitucional: a Constituição de 1934.

4.3 A Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934

A chamada “Revolução 1930” é considerada um golpe de Estado perpetrado por grupos armados contra um presidente eleito pelo voto, estabelecendo um governo provisório que perdurou por mais tempo do que deveria. Tal fato, sabidamente, desencadeou diversos confrontos pelo Brasil e insurgências que foram decisivas para a convocação de uma Assembleia Nacional Constituinte.

Para muitos, a revolução constitucionalista de 1932 que integrou movimentos armados em algumas unidades federadas brasileiras, mais notadamente no estado de São Paulo, pretendendo a derrubada do governo provisório de Getúlio Vargas, foi o evento decisivo para a organização da constituinte e elaboração da nova Constituição.

A Constituição de 1934 foi elaborada pela Comissão de Juristas do Itamaraty sob forte inspiração da Constituição de Weimar²²⁶, introduzindo diversas inovações no campo tributário e naquilo que se pode chamar de sistema constitucional tributário. Emergiu desta constituinte uma Constituição rígida sob forte influência social-democrata²²⁷.

<<http://docvirt.com/docreader.net/docreader.aspx?bib=ObrasCompletasRuiBarbosa&pesq=Existenzminmun&pagfis=15863>>. Acesso em: 20 ago. 2021).

²²⁶ Sobre os trabalhos da comissão constituinte e a inspiração do texto na Constituição de Weimar, afirmou Celso Ribeiro Bastos: “O trabalho desenvolvido pelos Constituintes, em função do alto nível de seus membros, dos acirrados debates travados e perpetuados nos Anais da Constituição de 1934, acabou por traduzir-se em fonte de grande significação jurídica, de alto valor científico. A Constituição foi promulgada após a aprovação final da redação, em 16 de julho de 1934.

Esse Estatuto Político, a par de assumir teses e soluções da Constituição de 1891, rompeu com a tradição até então existente, porque, sepultando a velha democracia liberal, instituiu a democracia social, cujo paradigma era a Constituição de Weimar.” (BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**, *op. cit.*, p. 113).

²²⁷ Geraldo Ataliba corrobora tal afirmação: “Inaugurou-se, em 1934, com a Constituição social-democrática, a rigidez do sistema constitucional tributário brasileiro, que passa a ser característica nossa. É rígido o sistema erigido em 1934. Desapareceu aquela liberdade do legislador ordinário que, de então em diante, passa a se ver peiado, circunscrito a esferas limitadas e onerado por mil e uma amarras.” (ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**, *op. cit.*, p. 66).

Logo no Capítulo 1 do Título I da Constituição de 1934, as competências tributárias foram distribuídas à União, aos Estados e, de maneira inovadora, também aos Municípios²²⁸, demonstrando a profunda alteração promovida em relação às disposições existentes na primeira Carta republicana.

O artigo 6º estabelecia a competência da União para a cobrança de impostos sobre (i) a importação de mercadorias, (ii) o consumo de quaisquer mercadorias, exceto os combustíveis de motor de explosão, (iii) a renda e proventos de qualquer natureza, excetuada a renda cedular de imóveis, (iv) a transferência de fundos para o exterior, (v) os atos emanados do seu Governo, negócios da sua economia e instrumentos de contratos ou atos regulados por lei federal; e (vi) os impostos devidos nos territórios, ainda que de competência dos Estados.

Também fora prevista a possibilidade de cobrança de taxas telegráficas, postais e de outros serviços federais; de entrada, saída e estadia de navios e aeronaves, sendo livre o comércio de cabotagem às mercadorias nacionais, e às estrangeiras que já tivessem pago imposto de importação.

Aos Estados foi conferida a competência tributária (artigo 8º) para a instituição de impostos sobre: (i) a propriedade territorial rural²²⁹, (ii) as heranças²³⁰, (iii) a transmissão onerosa de propriedade imobiliária, (iv) o consumo de combustíveis de motor de explosão, (v) as vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive os industriais, sendo isenta a primeira operação do pequeno produtor nos termos da lei local, (vi) a exportação das mercadorias de sua produção até o máximo de dez por cento *ad valorem*, (vii) as indústrias e profissões, e (viii) os atos emanados do seu governo e negócios da sua economia ou regulados por lei local. Também seria possível a cobrança de taxas por serviços estaduais.

Conforme o parágrafo 1º do dispositivo que confere competência às unidades federadas, o “imposto sobre vendas e consignações - IVC” deveria ser uniforme em todo o território nacional, sem distinção de origem, destino ou espécie de produto. O parágrafo 2º estabelecia a

²²⁸ Neste sentido, observou Éderson Garin Porto: “No campo do direito financeiro, convém realçar a repartição das receitas tributárias entre União, Estados e, pela primeira vez, municípios (artigo 13, § 2º). Confere-se, pois, autonomia aos municípios para ditar seus próprios desígnios pela primeira vez, merecendo destaque face à importância na consolidação da forma federativa, bem assim na estruturação da ideia de Estado de Direito.” (PORTO, Éderson Garin. **Estado de direito e direito tributário: norma limitadora ao poder de tributar**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009. p. 37).

²²⁹ Estabeleceu-se no artigo 126 a redução pela metade do imposto incidente sobre a propriedade rural de área não superior a cinquenta hectares e de valor até dez contos de réis, “instituído em bem de família”.

²³⁰ O artigo 128 prescreveu a progressividade do imposto de transmissão *causa mortis*.

divisão do produto da arrecadação do imposto sobre indústrias e profissões entre o Estado e os Municípios.

Por meio do artigo 10º, inciso VII, foi prescrita a competência concorrente da União e dos Estados federados para a criação de impostos não previstos na Constituição, desde que não tivessem a mesma hipótese de incidência de tributos privativamente definidos.

Para além do estabelecimento da controversa competência concorrente, o próprio texto constitucional procurou solucionar as hipóteses de bitributação ao desenvolver um critério de prevalência dos interesses da União, no caso de tributação sobre fatos impositivos idênticos. Assim estava positivada a redação do artigo 11 da Carta de 1934:

Art 11 - É vedada a bitributação, prevalecendo o imposto decretado pela União quando a competência for concorrente. Sem prejuízo do recurso judicial que couber, incumbe ao Senado Federal, *ex officio* ou mediante provocação de qualquer contribuinte, declarar a existência da bitributação e determinar a qual dos dois tributos cabe a prevalência.²³¹

A inovação conferiu poderes ao Senado Federal – ainda que de exercício profundamente condicionado acerca dos destinos da tributação do país –, na hipótese daquilo que se estabeleceu como “bitributação”. Um ato “atípico” de julgamento de ofício, ou por provocação, outorgado ao Poder Legislativo para dirimir conflitos oriundos de tributos não previstos originalmente no texto constitucional.

Ainda no campo da distribuição das competências impositivas, o artigo 12, § 2º, estabeleceu que aos Municípios seria outorgada a faculdade de criação do imposto de licenças, os impostos predial e territorial urbanos, o imposto sobre diversões públicas, o imposto cedular sobre a renda de imóveis rurais e as taxas sobre serviços municipais.

No campo dos princípios tributários regentes da tributação conforme a Constituição de 1934, além da incorporação daqueles previstos na Constituição de 1891, foram acrescentadas algumas determinações inovadoras, tais como: (i) a proibição de cobrança de tributos interestaduais, intermunicipais de viação ou de transporte, ou quaisquer tributos que, no território nacional, gravassem ou perturbassem a livre circulação de bens ou pessoas e dos veículos que os transportassem (artigo 17, inciso IX); (ii) a impossibilidade de impostos gravarem diretamente as profissões de escritor, jornalista ou professor (artigo 113, 36); (iii) a

²³¹ BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (de 16 de julho de 1934)**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm>. Acesso em: 18 mai. 2021.

limitação em 10% da multa de mora incidente sobre débitos de impostos e taxas (artigo 184, parágrafo único); (iv) a proibição de majoração do imposto para além de 20% da carga impositiva existente ao tempo do aumento (artigo 185)²³²; e (v) o condicionamento de aplicação do produto da arrecadação de tributos criados com despesa vinculada para tais fins.

A Constituição de 1934 edificou um estado que sofreria um duro golpe em pouco tempo.

4.4 A Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1937

A primeira metade do século XX foi marcada pela ocorrência dos maiores conflitos bélicos da humanidade, revoluções idealistas e a ascensão de personalidades autoritárias²³³, em regra sustentadas por ideias de incremento de poderes e maior centralização de atribuições no Estado, além do repúdio aos defensores de propostas políticas distintas. O ideário do Estado Liberal de igualdade perante a lei, tolerância do diverso e liberdade assegurada por um poder vigilante e limitado foram abandonados para que as novas experiências totalitárias pudessem crescer e destruir boa parte do globo.

O Brasil também sofreu com profundas alterações sociais, revoluções locais e tentativas de alteração política da ordem vigente, já demarcadas como contextuais do nascimento da ordem constitucional anterior.

No entanto, com a consolidação do poder pelo governo de Getúlio Vargas, uma nova Constituição fora outorgada para autorizar a forte centralização do poder e a submissão das instituições públicas ao novo ideário emergente.

Logo nos “considerandos” da Constituição de 1937 – chamada de polaca (ou polaquinha²³⁴) dada a reconhecida inspiração na constituição polonesa – fora enunciado o

²³² “Art 185 - Nenhum imposto poderá ser elevado além de vinte por cento do seu valor ao tempo do aumento.” (BRASIL, 1934).

²³³ Sobre o caráter autoritário do regime de outorgou a Constituição de 1937, afirmou Celso Ribeiro Bastos: “Trata-se, portanto, de documento destinado exclusivamente a institucionalizar um regime autoritário. Não havia a divisão de poderes, embora existissem o Executivo, o Legislativo e o Judiciário, isto que estes últimos sofriam nítidos amesquinamentos.” (BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**, *op. cit.*, p. 119).

²³⁴ Segundo André Franco Montoro, a Constituição de 1937 foi conhecida “vulgarmente como ‘Polaquinha’, por sua semelhança com a Constituição da Polônia, de 23 de abril de 1935, a Carta Constitucional de 1937 foi imposta ao País por um golpe, desfechado pelo Presidente da República, e destinava-se a instaurar o Estado Novo.” (MONTORO, André Franco. **Estudos de filosofia do direito**, *op. cit.*, p. 112).

propósito de atender “às legítimas aspirações do povo brasileiro à paz política e social, profundamente perturbada por conhecidos fatores de desordem, resultantes da crescente a gravação dos dissídios partidários, que, uma, notória propaganda demagógica procura desnaturar em luta de classes, e da extremação, de conflitos ideológicos, tendentes, pelo seu desenvolvimento natural, resolver-se em termos de violência, colocando a Nação sob a funesta iminência da guerra civil”.

O “estado de apreensão criado no País pela infiltração comunista” demandaria, segundo a disposição preambular, a exigência de “remédios, de caráter radical e permanente”. Indubitavelmente, tais disposições suscitam no exegeta a demonstração da intenção de reestruturação do poder, dado o contexto de conflito político e social daquela Constituição inauguradora do Estado Novo.

No campo de interesse do presente estudo, verifica-se que o sistema tributário da constituição anterior fora basicamente mantido pela Constituição de 1937, principalmente no campo de distribuição de competências impositivas, sendo suprimidas algumas peculiaridades da carta vigente anterior, tais como a progressividade de imposto de transmissão *causa mortis*, a limitação de majoração de carga impositiva por exercício e da multa de mora em 10%, bem como o deslocamento da competência do Senado Federal para o Conselho Federal para “[...] por iniciativa própria ou mediante representação do contribuinte, declarar a existência da bitributação, suspendendo a cobrança do tributo estadual” (artigo 24), na hipótese de o Estado criar novo imposto que conflite com imposto já instituído pela União.

No mais, deve-se destacar que a doutrina²³⁵ aponta que no texto da Constituição de 1937 constava a previsão da realização de um plebiscito para “legitimar” a Carta Constitucional (artigo 187), procedimento este de consulta popular que jamais ocorreu. Assim, o questionamento jurídico acerca da validade desta Constituição não é raro em autores dedicados²³⁶ ao estudo desta experiência histórica autoritária.

²³⁵ Novamente, recorre-se ao texto de Celso Ribeiro Bastos: “Trata-se, portanto, de documento destinado exclusivamente a institucionalizar um regime autoritário. Não havia a divisão de poderes, embora existissem o Executivo, o Legislativo e o Judiciário, isto que estes últimos sofriam nítidos amesquinhamentos.” (BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**, *op. cit.*, p. 119).

²³⁶ Segundo Aliomar Baleeiro: “A Constituição de 1934 deslocou a regra da legalidade, tirando-a da declaração de direitos e colocando-a nas disposições gerais do art. 17, alínea VII. No regime ditatorial de 1937 a 1945 não houve leis, mas a própria Carta de 1937, que não chegou a ser posta em execução nem submetida ao plebiscito nela previsto, dispunha que impostos não poderiam ser regulados por decretos-leis expedidos pelo Presidente no recesso do Parlamento ou em caso de dissolução da Câmara (art. 13). A matéria fiscal permaneceu sob o regime de uma

4.5 A Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946

Promulgada em 18 de setembro de 1946, a nova Constituição dos Estados Unidos do Brasil cumpriu a tarefa de romper com as prescrições e tendências autoritárias da ordem instituída em 1937, representando o retorno das liberdades e a organização de um novo sistema tributário constitucional. A nova Carta Constitucional surgiu para “redemocratizar”²³⁷ o Brasil.

Conforme observou Celso Ribeiro Bastos:

Pela própria circunstância em que se dá a aprovação da Constituição de 1946, não poderiam restar dúvidas de que ela tinha um endereço muito certo: tratava-se de pôr fim ao Estado autoritário que vigia no País sob diversas modalidades desde 1930. Era, pois, a procura de um Estado democrático que se tentava fazer pelo incremento de medidas que melhor assegurassem os direitos individuais.²³⁸

E concluiu nos seguintes termos:

A Constituição de 1946 se insere entre as melhores, senão a melhor, de todas que tivemos. Tecnicamente é muito correta e do ponto de vista ideológico traçava nitidamente uma linha de pensamento libertária no campo político sem descurar da abertura para o campo social que foi recuperada da Constituição de 1934.²³⁹

No que concerne às disposições referentes às normas sobre tributação, verifica-se que a redação original da Constituição de 1946 estabeleceu a competência da União (artigo 15) para “decretar” os impostos sobre: (i) importação de mercadorias, (ii) consumo de mercadorias, (iii) produção, comércio, distribuição e consumo, e bem assim importação e exportação de lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos de qualquer origem ou natureza, estendendo-se esse regime, no que fosse aplicável, aos minerais do País e à energia elétrica, (iv) renda e

disposição transitória – o art. 180, que autorizava o Presente da República a expedir decretos-leis enquanto não se reunisse o Parlamento.” (BALEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**, *op. cit.*, p. 15).

²³⁷ Sobre a democracia no Brasil até aquele momento histórico, observou José Afonso da Silva: “Falar em redemocratização pressupõe que tenha havido antes a democracia. A rigor, no entanto, até o regime da Constituição de 1946 [...] o Brasil não tivera regime democrático. Teve algumas instituições formais do regime representativo, mas a realidade é que o país viveu regimes elitistas de natureza oligárquica. Então a redemocratização corresponde à reconstitucionalização, de vez que no período ditatorial não se pode dizer que tenha havido um regime constitucional. Havia uma semântica constitucional, um instrumento formalmente idêntico a uma constituição, mas em verdade era um instrumento do arbítrio, da força, do autoritarismo.” (SILVA, José Afonso da. **Poder constituinte e poder popular (Estudos sobre a Constituição)**, *op. cit.*, p. 101).

²³⁸ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**, *op. cit.*, p. 126.

²³⁹ *Ibidem*.

proventos de qualquer natureza, (v) transferência de fundos para o exterior (vi) negócios de sua economia, atos e instrumentos regulados por lei federal; e (vii) o imposto extraordinário (§ 6º) no caso de guerra.

Com o advento da Emenda Constitucional 10/1964, a competência para a instituição do imposto sobre a propriedade rural, originalmente atribuída aos Estados (redação original do artigo 19, inciso I, da Constituição de 1946), foi deslocada para o rol de possibilidades impositivas constitucionalmente qualificadas da União Federal.

No que concerne à tributação sobre o consumo, além do deslocamento da competência para a tributação de combustíveis, lubrificantes, minerais e energia elétrica para a União, merece destaque o parágrafo 1º, do artigo 15, que introduziu na Constituição Federal disposição combativa do “efeito regressivo” da tributação sobre os bens de consumo indispensáveis à população em situação econômica precária, podendo ser interpretada como inserção na dicção constitucional da proteção ao mínimo existencial. O dispositivo foi assim redigido:

Art 15 - Compete à União decretar impostos sobre:

[...]

§ 1º - São isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica.²⁴⁰

O dispositivo possibilita o reconhecimento da natureza das despesas que são concebidas como essenciais para o (consumidor) brasileiro – “habitação”, “vestuário”, “alimentação” e “tratamento médico” –, de tal modo que o preço praticado no mercado não deveria ser majorado por força da incidência do então vigente imposto sobre consumo federal.

Sobre a inspiração do constituinte para a enunciação do citado dispositivo constitucional – expressamente relacionado ao “mínimo vital” (ou “mínimo de subsistência”) –, afirmou Rubens Gomes de Sousa:

Em primeiro lugar, temos o dispositivo de caráter imperativo, que manda isentar do imposto os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica. O dispositivo encontra sua inspiração no art. 29 da Constituição suíça de 1874. Justíssimo como é o dispositivo, revelando no legislador constituinte um elevado senso das

²⁴⁰ BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil (de 18 de setembro de 1946)**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm>. Acesso em: 18 mai. 2021.

realidades sociais, nem por isso é possível silenciar sobre a extrema dificuldade da sua aplicação prática. Pontes de Miranda sustenta que o dispositivo independe de regulamentação: fundamenta a sua opinião com a observação de que o dispositivo dá ao contribuinte um direito de caráter público, e que o art. 141, § 4º, da Constituição, que diz que a lei não poderá excluir da apreciação do Poder Judiciário qualquer lesão de direito individual, lhe atribui a ação, ou seja, o meio processual de fazer valer o seu direito. Não é possível concordar com o mestre. Em primeiro lugar, porque a própria Constituição se refere à lei ordinária que deverá definir quais os artigos de primeira necessidade que constituem o mínimo vital; em segundo lugar, porque tanto o art. 15, § 1º, que garante a isenção, como o art. 141, § 4º, consagram apenas direitos gerais em tese, sendo que o direito individual do contribuinte só se aperfeiçoará depois da definição prevista em lei ordinária: do contrário ficaria a cargo do juiz fixar em cada caso a extensão do direito do contribuinte, o que não se compreende em matéria de interpretação estrita como a das isenções tributária, justamente porque, como pondera Carlos Maximiliano, o direito de tributar é amplo e a renúncia a ele não se presume, devendo ser admitida apenas nos casos expressos e dentro dos limites fixados na lei.²⁴¹

E acrescenta à análise:

A regulamentação é portanto necessária, e deverá definir o mínimo vital isento. E nessa definição é que surgem as dificuldades a que antes aludimos. É verdade que a Constituição enumerou as necessidades vitais que se consideram abrangidas pela isenção: habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico, eliminando assim a dificuldade preliminar da regulamentação, que consistira em definir os elementos constitutivos do conceito de mínimo de subsistência; [...]²⁴²

O referido Francisco Cavalcanti Pontes de Miranda, no clássico *Comentários à Constituição de 1946* afirmou sobre o dispositivo o seguinte:

A regra do texto obriga à fixação do *mínimo vital*. Obriga a que se não cobrem impostos sobre os artigos indispensáveis a ele. Consequências: quanto à habitação, o habitante do Brasil, que tem casa que corresponde ao *mínimo* de habitação, tem pretensão de direito público e ação (art. 141, § 4º), para que se respeite o texto constitucional; quanto ao vestuário, dá-se o mesmo; quanto a alimentação, se o Estado não regulou a isenção, a ação toma caráter de ação para determinar a aquisição sem pagamento de impostos. A regra do texto nem é só criadora de direito objetivo, nem precisa de regulamentação: há direito subjetivo, pretensão e ação que dela derivam.²⁴³

Klaus Tipke e Douglas Yamashita reconhecem no artigo 15, § 1º, da Constituição de 1946, a origem do princípio da seletividade – inerente ao IPI e ICMS no ordenamento atual – admitindo a equivalência da expressão “mínimo indispensável” do dispositivo sob análise ao

²⁴¹ SOUSA, Rubens Gomes de. **Estudos de direito tributário**, *op. cit.*, p. 107.

²⁴² *Ibidem*.

²⁴³ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Comentários à Constituição de 1946**, v. II. São Paulo: Max Limonad, 1953. p. 24.

“mínimo existencial”. Adicionalmente, em análise comparativa ao texto constitucional de 1988, os autores referendam a tese de que os fundamentos constitucionais do mínimo existencial (na atual Constituição de 1988) seriam os dispositivos já citados neste estudo acerca dos fundamentos e objetivos fundamentais da república. O trecho da obra merece destaque:

Como atenuante da regressividade do ICMS e resultante do princípio da capacidade contributiva, o princípio da seletividade tem suas origens positivas no art. 15, § 1º, da Constituição de 1946, que imunizava do imposto sobre consumo os artigos que a lei classificasse como *mínimo indispensável* à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica. Ao denominar tal dispositivo de princípio do *mínimo indispensável*, Tilbery explica que o princípio da seletividade é “mais amplo, pois dá cobertura tanto à *isenção de produtos indispensáveis* quanto à diferenciação das alíquotas de acordo com o grau de necessidade”. Isto significa que o princípio do *mínimo indispensável* está contido no princípio da seletividade (art. 155, § 2º, I, da CF/1988). Esse princípio do *mínimo indispensável*, hoje mais conhecido como princípio do *mínimo existencial*, também encontra seus fundamentos nos princípios da dignidade da pessoa humana (art. 1º, III, da CF/1988), da liberdade (art. 3º, I, da CF/1988) e da erradicação da pobreza (art. 3º, III, da CF/1988).²⁴⁴

Tal dispositivo revelou a preocupação daquele constituinte com a notória desigualdade social do país e as dificuldades econômicas vivenciadas naquela época pela maior parte da população brasileira. Inclusive, para influenciar todos os tributos do ordenamento, pela primeira vez na experiência constitucional brasileira foi instituído expressamente o princípio atualmente concebido como o princípio da capacidade contributiva²⁴⁵.

Um notório avanço para determinar a tarefa do legislador tributário em produzir textos normativos comprometidos com a verificação da aptidão contributiva dos cidadãos brasileiros, devendo observar objetivamente as condições materiais ao conceber a carga tributária incidente sobre os fatos imponíveis.

Fora mantida na Constituição de 1946 a obrigatoriedade da tributação uniforme em todo o território nacional (artigo 17) e a competência para a instituição pela União dos tributos nos territórios (artigo 16).

²⁴⁴ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002. p. 112.

²⁴⁵ O artigo 202 da Constituição de 1946 foi redigido nos seguintes termos: “Art. 202 - Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.” (BRASIL, 1946).

O artigo 141, § 34, da Constituição de 1946²⁴⁶ prescreveu o chamado “princípio da anualidade” ao estabelecer que a cobrança dos tributos estaria condicionada à previsão no orçamento do ano anterior²⁴⁷. Acerca da “anualidade” na Constituição brasileira de 1946, Aliomar Baleeiro teceu as seguintes considerações:

O princípio da anualidade, expresso na C.F. de 1946, restitui ao Congresso a velha arma da representação parlamentar na batalha de século idos contra a desenvoltura dos monarcas absolutos: as leis de impostos continuam válidas e em vigor, mas só se aplicam e só vinculam a competência dos funcionários do Fisco, para criação dos atos administrativos do lançamento ou das arrecadações, se o orçamento mencionar a autorização naquela exercício. Esta costuma ser dada por um dispositivo da lei orçamentária que faz remissão a todas as leis tributárias arroladas em quadro anexo – o chamado *ementário da legislação da receita*.²⁴⁸

E arrematou:

Destarte, o sentido político do orçamento ficou restaurado e preservado. Plano de governo, proposto pelo Executivo, ele traz em seu ventre a exposição das vantagens que ao povo advirão dos serviços e realizações públicas programadas. É em face das necessidades e medidas planejadas para satisfazê-las que os representantes concedem, ou não, autorização para a cobrança dos impostos regulados pelas várias leis anteriormente existentes.²⁴⁹

No que concerne à competência impositiva dos Estados na Constituição de 1946, verifica-se que foi originalmente estabelecida a competência para a tributação (artigo 19) por meio de impostos sobre: (i) a propriedade territorial rural²⁵⁰, (ii) a transmissão de propriedade *causa mortis*, (iii) a transmissão onerosa da propriedade *inter vivos*²⁵¹; (iv) as vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive industriais, isenta, porém, a primeira operação do pequeno produtor, conforme definida em lei estadual, (v) a exportação de mercadorias de sua produção para o estrangeiro, até o máximo de cinco por cento *ad valorem*, e (vi) os atos regulados por lei estadual, os do serviço da justiça e os negócios de sua economia.

²⁴⁶ “Art 141 - A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, a segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

§ 34 - Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça; nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvada, porém, a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra.” (BRASIL, 1946).

²⁴⁷ Vale destacar que o princípio da anualidade constou apenas dos textos das Constituições de 1946 (art. 141, § 34) e de 1967 (art. 150, § 29).

²⁴⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**, *op. cit.*, p. 17.

²⁴⁹ *Ibidem*.

²⁵⁰ Competência suprimida pela Emenda Constitucional nº 5/1961 e deslocada para a União após o advento da Emenda Constitucional nº 10/1964.

²⁵¹ Competência suprimida e deslocada para os Municípios por força da Emenda Constitucional nº 5/1961.

O parágrafo 5º do mesmo artigo 19 estabeleceu a uniformidade da tributação pelo imposto sobre vendas e consignações “sem distinção de procedência ou destino”. Disto infere-se que a uniformidade da tributação se tornou atributo tanto do imposto sobre consumo federal, quanto do imposto sobre vendas e consignações estadual²⁵².

O artigo 21 da Constituição estabelecera ainda a possibilidade da União e dos Estados criarem tributos não previstos originalmente. Dessa forma, na hipótese de incidência concorrente, prevaleceria o tributo criado pela União em detrimento do idêntico instituído pelo Estado.

Aos Municípios, após as emendas constitucionais que alteraram as competências impositivas originárias da União e dos Estados, foi autorizada a instituição (artigo 29) de impostos sobre (i) a propriedade predial e territorial urbana, (ii) as transmissões onerosas de imóveis *inter vivos*, (iii) as licenças, (iv) as indústrias e profissões, (v) as diversões públicas; e (vi) os atos de sua economia ou assuntos de sua competência.

A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, além dos impostos, poderiam instituir também contribuição de melhoria, quando verificada a valorização do imóvel, em consequência de obras públicas, taxas e quaisquer outras rendas que pudessem provir do exercício de suas atribuições e da utilização de seus bens e serviços. O “gênero tributo” passou a abranger outras espécies tributárias constitucionalmente qualificadas.

Ocorrera a ampliação das imunidades previstas para alcançar (i) os templos de qualquer culto, bens e serviços de partidos políticos, instituições de educação e de assistência social, desde que as suas rendas fossem aplicadas integralmente no Brasil para os respectivos fins e (ii) o papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros.

O artigo 203 da Constituição também estabelecera a incompetência impositiva sobre os direitos do autor e a remuneração de professores e jornalistas, excetuada a incidência do imposto federal sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

O princípio da legalidade também recebeu maior atenção do constituinte de 1946, uma vez que fora incorporado ao texto que nenhum tributo seria exigido ou aumentado sem a edição

²⁵² Enunciado contido no artigo 32 da Constituição Federal também proibia os Estados, Distrito Federal e Municípios de empenhar qualquer distinção tributária sobre os bens, independente de procedência ou natureza, revelando a preocupação do constituinte de que nenhuma esfera de poder tributante determinasse a intervenção fiscal sobre a livre circulação de bens no país.

de uma lei para tanto, conforme o já transcrito artigo 141, § 34, inserido no capítulo reservado aos direitos e garantias individuais.

Bernardo Ribeiro de Moraes identificou três premissas básicas que fundamentaram os dispositivos do sistema tributário da Constituição de 1946:

O sistema tributário estava fundamentado nas três premissas seguintes: *coexistência de três sistemas tributários autônomos*, um para cada unidade política da Federação (União, Estados-Membros, e Municípios), originando três campos supostamente estanques, separados, sem o necessário e indispensável entrosamento; *adoção de uma classificação jurídica dos impostos*, citados apenas pelo seu nome jurídico; *autonomia financeira das três entidades políticas da Federação*, outorgada através dos impostos privativos, embora houvesse participações financeiras no produto da arrecadação de impostos de outro poder tributante.²⁵³

O reconhecimento das virtudes do texto constitucional de 1946 pode ser consultado em diversos livros de direito constitucional e direito tributário²⁵⁴, posto que a nova ordem fundada em 1946 rompeu com o período turbulento do sistema autoritário então vigente. Mesmo assim, as disposições constitucionais concernentes ao sistema tributário sofriam diversas críticas, sendo recorrente a demanda por uma melhor racionalização do sistema²⁵⁵. Isto iria ocorrer com o advento da Emenda Constitucional nº 18/1965.

²⁵³ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**, *op. cit.*, p. 74.

²⁵⁴ Por exemplo, a análise comparativa empenhada por Éderson Garin Porto: “A Constituição aboliu a vedação à bitributação presente nas Constituições de 1934 e 1937. Formou-se convicção de que a cobrança de tributo por mais de um ente da federação sobre o mesmo fato gerador continha flagrante inconstitucionalidade, tornando-se desnecessária a referência expressa. O novo texto incluiu ainda proteção ao mínimo vital descrevendo alguns itens que seriam ‘isentos’ àquelas pessoas com ‘restrita capacidade econômica’. Conferiu-se, também, vedação a tributos que pudessem restringir a liberdade de ir e vir, excetuando-se taxa e pedágios para conservação de rodovias. Houve no texto de 1946 uma profusão de limitações ao poder de tributar, incluindo vedação de tributação sobre templos, bens, rendas e serviços de partidos políticos, instituições educacionais e assistenciais e papel destinado exclusivamente a jornais, periódicos e livros (art. 31). Por fim, a Constituição de 1946 instituiu a necessidade de os tributos observarem o caráter pessoal do contribuinte, atendendo sempre que possível a capacidade econômica revelada pelo indivíduo. A disposição do artigo 202 viria a ser reeditada pela Constituição de 1988 com praticamente a mesma redação.” (PORTO, Éderson Garin. **Estado de direito e direito tributário: norma limitadora ao poder de tributar**, *op. cit.*, p. 43).

²⁵⁵ Nas palavras de Bernardo Ribeiro de Moraes: “Em 1964, examinando-se o sistema tributário da Constituição Federal de 1946, sentia-se a necessidade de sua racionalização, e de um melhor aproveitamento econômico dos impostos. O sistema então existente apresentava-se com diversas lacunas: com uma tributação ampla e variada, sem sentido econômico algum (os impostos eram classificados por denominações jurídicas, sem conteúdo econômico); uma discriminação de rendas tributárias fundamentada numa divisão de impostos meramente jurídica, não econômica e nem decorrente de análise econômica dos encargos das entidades tributantes; o imposto de exportação era de competência dos Estados-Membros, não condizente com o seu papel de instrumento de política monetária e cambial; o imposto sobre vendas e consignações tinha incidência cumulativa, em cascata, prejudicando a comercialização e industrialização dos bens econômicos, vários impostos eram destituídos de finalidade econômica, podendo, pois, ser suprimidos; excesso de leis – e leis casuísticas –, provocavam a perplexidade dos contribuintes; excessiva proliferação de obrigações de caráter acessório, mais dirigidos para facilitar o trabalho da fiscalização; parte considerável da receita tributária federal é vinculada a fins específicos; etc.” (MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**, *op. cit.*, p. 75-76).

4.6 A Emenda Constitucional nº 18/1965

A tensão política na década de 60 do Brasil foi resultado de uma complexa relação de fatos ocorridos desde o fim do governo de Getúlio Vargas, período este também marcado pela elevação do debate público em torno das mudanças necessárias nos rumos do país.

Vale destacar: entre o poder de intervenção dos militares na política, a renúncia do Presidente Jânio Quadros em agosto de 1961 e a subida ao poder de seu vice – o ex-ministro do trabalho de Getúlio Vargas, João Goulart –, as demandas conflitantes de reforma agrária, o aumento de remuneração e direitos trabalhistas, incentivo à indústria nacional, abertura do país para o capital estrangeiro, absorção do conflito entre o mundo polarizado pela guerra fria dos Estados Unidos da América e a União Soviética. O Brasil estava um verdadeiro caos.

E o desfecho deste período de abalo e rupturas institucionais foi a instauração de um regime provisório com uma “eleição”, arranjada após a deposição de João Goulart, de um comandante militar que tivesse alguma simpatia dos políticos mais consagrados do período – os governadores de São Paulo, Minas Gerais e Guanabara.

O então Chefe do Estado-Maior do Exército, Marechal Humberto de Alencar Castello Branco foi eleito para a realização de um governo provisório, mas que, como é sabido, deu início ao longo período de repressão pela ditadura militar no Brasil.

Castello Branco era considerado um militar da ala mais moderada e um intelectual do exército brasileiro, de modo que as apostas naquele período em um sujeito que apreciava a leitura e tinha uma carreira impecável de serviços prestados ao país foram elevadas. O militar parecia apto para solucionar a caótica situação econômica e social do país.

Sob o governo de Castello Branco fora proposta a Emenda Constitucional nº 18/1965, que promoveu uma ampla reforma no sistema tributário brasileiro. Para muitos, talvez a única

e “autêntica reforma tributária”²⁵⁶ consistente que tenha sido realizada no plano constitucional tributário brasileiro.

Princípios tributários existentes na Constituição de 1946 – violentada em sequência por atos institucionais (1-4) que atribuíram nova configuração ao poder central e proibiram o exercício de liberdades aos cidadãos e políticos do período – foram, de um modo geral, preservados, mas os impostos do sistema foram significativamente alterados, de modo que as competências tributárias foram determinadas em um novo desenho institucional.

À União Federal foi outorgada a competência tributária para a instituição dos impostos sobre: (i) o comércio exterior (importação e exportação), (ii) a propriedade territorial rural, (iii) a renda e proventos de qualquer natureza, (iv) as operações de crédito, câmbio, seguro, e operações relativas a títulos e valores imobiliários, (v) os serviços de transportes e comunicações, salvo os de natureza estritamente municipal, (vi) a produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de combustíveis e lubrificantes líquidos ou gasosos de qualquer origem ou natureza, (vii) a produção, importação, distribuição ou consumo de energia elétrica, (viii) a produção, circulação ou consumo de minerais do País, (ix) o imposto extraordinário de guerra; e (x) as operações com produtos industrializados.

O artigo 11²⁵⁷ da emenda incorporou ao plano normativo constitucional o atualmente conhecido IPI – imposto sobre produtos industrializados – concebido e recepcionado como sucedâneo do então imposto sobre consumo federal. Neste particular, a emenda constitucional apenas consagrou as transformações promovidas no então imposto sobre consumo federal, em

²⁵⁶ Conforme apontou Bernardo Ribeiro de Moraes: “Em sua forma ampla, a Emenda Constitucional n.º 18, de 1965, trouxe ao País uma autêntica reforma tributária, fazendo revisão e mudança completas do antigo sistema tributário. Embora decorridos mais de 75 anos, entre a primeira Constituição republicana e a referida Emenda Constitucional n.º 18, o sistema tributário anterior permanecia fiel à sistemática preconizada pela Constituição Federal de 1891, salvo uma ou outra exceção. Ninguém pode contestar o fato que a discriminação de rendas tributárias de 1891 vinha sendo repetida sempre, sem a menor imaginação, alterando-se apenas a parte relativa à competência tributária das entidades políticas, ou melhor, modificando as pessoas do sujeito ativo tributante em relação a cada imposto. A Emenda Constitucional n.º 18, de 1965, não mais copiou, comodamente, a técnica anterior. Além de alterar a distribuição de competência tributária, a Emenda adotou uma classificação de impostos baseada em nomenclatura econômica, procurando solucionar, ainda, outros problemas, inclusive os dos efeitos econômicos dos impostos. Podemos dizer, pois, que a reforma tributária empreendida em 1965 foi de profundidade. [...]” (MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**, *op. cit.*, p. 78).

²⁵⁷ “Art. 11. Compete à União o impôsto sôbre produtos industrializados.

Parágrafo único. O impôsto é seletivo em função da essencialidade dos produtos, e não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nos anteriores.” (BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965**. Reforma do Sistema Tributário. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc18-65.htm>. Acesso em: 18 mai. 2021).

especial, dados os contornos ofertados pela Lei nº 4.502 de 30 de novembro de 1964. O “novo imposto” incidiria primordialmente na aquisição no exterior de produtos e na saída pelo fabricante de produtos industrializados.

A não-cumulatividade introduzida no imposto sobre consumo foi preservada e constitui diretriz inseparável do tributo que persiste no ordenamento até os dias atuais. Acresceu-se com clareza o mandamento da seletividade, consistente na determinação ao poder tributante de considerar a essencialidade dos produtos para a determinação da justa carga impositiva do IPI.

E pode-se afirmar que mesmo buscando a reforma do sistema tributário – e tendo alcançado inegável adequação dos impostos previstos à base econômica²⁵⁸, obstando interpretações conflitantes até então recorrentes acerca da hipótese de incidência dos impostos – vê-se que a Emenda Constitucional nº 18/1965 promoveu uma expressiva concentração de competências impositivas na União Federal.

Aos Estados foram atribuídas as competências para a instituição de impostos sobre: (i) a transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza ou por acessão física, como definidos em lei, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia, e (ii) o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias.

A reforma tributária sepultou o antigo imposto sobre vendas e consignações e deu origem ao ICM – imposto sobre a circulação de mercadorias²⁵⁹.

²⁵⁸ Novamente, destaca-se a observação de Bernardo Ribeiro de Moraes: “Assim, para a elaboração do sistema tributário, o primeiro passo foi a *adoção de impostos denominados sob o prisma econômico*. O sistema anterior apresentava uma partilha de impostos elaborada com critério nominalístico-jurídico, isto é, com a adoção de uma nomenclatura jurídica, fazendo os impostos se diferenciarem apenas pela roupagem jurídica, mas não pelo conteúdo econômico. Assim eram o *imposto de indústrias e profissões*, *imposto de vendas e consignações*, *imposto de licença*, etc. Como tais denominações jurídicas nem sempre refletiam conceitos pacíficos, a discriminação de rendas tributárias originava sérios e complexos problemas práticos, notadamente os oriundos de distorções econômicas. Nesse sistema anterior havia mais impostos do que o número de fatos econômicos aptos a servirem de base tributária, originando, naturalmente, a existência de vários impostos economicamente iguais embora juridicamente diferentes. A Comissão de reforma tratou do assunto sob prisma mais econômico do que jurídico. Em primeiro lugar, adotou uma *classificação econômica dos impostos*, que veio substituir a anterior classificação jurídica. Os impostos passaram, assim, a serem nominados por via de referência à base econômica respectiva. Todos os impostos do sistema tributário foram enquadrados em quatro grupos, a saber: dos impostos sobre o comércio exterior; dos impostos sobre o patrimônio e a renda; dos impostos sobre a produção e a circulação de bens; e dos impostos especiais, estes, por suas características técnicas ou pelo seu caráter extraordinário, transcendem os limites de cada um dos três grupos anteriores. Toda a matéria econômica suscetível de tributação foi enquadrada nos quatro grupos indicados. Como consequência dessa primeira premissa, temos: a supressão do campo de competência residual; a alteração de alguns nomes de impostos do sistema anterior (v.g., do imposto de indústrias e profissões, do imposto de licença); e a adoção de novos impostos.” (MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**, *op. cit.*, p. 78-79).

²⁵⁹ “Art. 12. Compete aos Estados o impôsto sôbre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores.

O ICM nasce no plano constitucional para incidir sobre operações relativas à circulação de mercadorias praticada por industriais, produtores e comerciantes, exceto os varejistas que praticassem vendas de bens de “primeira necessidade”. Além disso, seria não-cumulativo, determinando o abatimento em cada operação do imposto pago em operações antecedentes com aquele devido nas operações próprias, , nos termos de uma lei complementar.

Aos municípios foram outorgadas as competências para a instituição do imposto predial e territorial urbano e do imposto sobre serviços de qualquer natureza. Este último imposto representou mais uma inovação impactante no sistema tributário nacional. Adicionalmente, fora outorgada a competência para a cobrança de um “ICM-adicional”, o qual não perdurou por muito tempo no ordenamento jurídico pátrio²⁶⁰.

O artigo 26 da Emenda Constitucional nº 18/1965 determinou um regime de transição, autorizando a cobrança de todos os impostos previstos na Constituição de 1946, exceto o imposto de exportação, até o dia 31 de dezembro de 1966. Após esta data, os tributos previstos na emenda constitucional seriam aqueles de competência das unidades federativas para a vigência no sistema tributário nacional.

Menos de um ano após o surgimento da Emenda Constitucional em comento, adveio mais um diploma de relevante impacto no sistema tributário nacional – vigente até os dias atuais e com poucas alterações – introduzido por meio de uma lei (ordinária).

A Lei nº 5.172 de 25 de outubro 1966, a qual estabeleceu o Código Tributário Nacional, introduziu um verdadeiro sistema nacional de enunciados prescritivos sobre os tributos previstos no ordenamento constitucional, normas gerais em relação às hipóteses de incidência que poderiam ser instituídas pelo legislador ordinário dos entes políticos, regras para

§ 1º A alíquota do imposto é uniforme para todas as mercadorias, não excedendo, nas operações que as destinem a outro Estado, o limite fixado em resolução do Senado Federal, nos termos do disposto em lei complementar.

§ 2º O imposto é não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou por outro Estado, e não incidirá sobre a venda a varejo, diretamente ao consumidor, de gêneros de primeira necessidade, definidos como tais por ato do Poder Executivo Estadual.” (BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965**. Reforma do Sistema Tributário. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc18-65.htm>. Acesso em: 18 mai. 2021).

²⁶⁰ O Ato Complementar nº 31, de 28 de dezembro de 1966 extinguiu o “ICM-adicional” dos municípios, tendo em vista que tal previsão afrontava o disposto no texto da Constituição de 1967, já aprovado pelo Congresso Nacional. Interessante notar que o ato complementar, ao estabelecer as razões motivadoras de tal revogação, estabeleceu a importância da “unificação da cobrança do imposto sobre circulação de mercadorias asseguraria, em toda a sua plenitude, a adoção do princípio da não cumulatividade do tributo”.

administração tributária e procedimentos de cobrança do direito público ao crédito tributário e deveres relacionados à interpretação e cumprimento da obrigação tributária.

Acerca da Emenda Constitucional nº 18/1965 e o advento do Código Tributário Nacional, asseverou Tathiane Piscitelli:

Dado relevante na história da formação do sistema tributário brasileiro tal como o conhecemos hoje, foi a promulgação da Emenda Constitucional (EC) nº 18/1965, que introduziu à Constituição de 1946 um Sistema Tributário Nacional e, assim, normas mais estruturadas quanto ao exercício do poder de tributar. Pretendeu-se, à época, resolver as deficiências da redação original da Carta de 1946, em especial já mencionada a invasão ou superposição de competências, viabilizada, em grande medida, pela competência concorrente. Essa faculdade foi enfim extinta e estabeleceu-se limites materiais e formais à tributação. Como exemplos, cite-se os princípios da legalidade e da anterioridade, além do respeito a algumas imunidades tributárias. Ainda que já houvesse previsão na redação original da Constituição de 1946 da competência da União para editar normas gerais de direito tributário, apenas em 1966 foi aprovado o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966), que refinou ainda mais o direito tributário pela uniformização de institutos e incidências.²⁶¹

A distribuição de competências impositivas pela Emenda Constitucional nº 18/1965 e as normas gerais de direito tributário enunciadas no Código Tributário Nacional são referências na interpretação e compreensão do direito tributário pátrio até a atualidade. E a ordem constitucional vindoura em pouco alterou a distribuição do poder de tributar realizada pela emenda constitucional em análise.

4.7 A Constituição da República Federativa do Brasil de 1967

A Constituição de 1967 foi produto do esforço do regime militar para adequar o país à nova realidade institucional, influenciada pela maior centralização do poder e a limitação de direitos e liberdades individuais, cujos atos complementares e institucionais editados, além da própria realidade nefasta decorrente do período da arbitrariedade, foram marcantes naquela

²⁶¹ PISCITELLI, Tathiane. Justiça fiscal como requisito inafastável do Estado de Direito: uma análise do caso brasileiro. *In*: SOUZA, Priscila (org.); CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **XV Congresso Nacional de Estudos Tributários: 30 anos da Constituição Federal e o sistema tributário brasileiro**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 1213.

“breve” ordem constitucional. E os expoentes militares do golpe de Estado, mesmo desprovidos de legitimidade para tanto, outorgaram a Carta de 1967²⁶².

Por todo o estudo elaborado até o presente momento, em especial, o tópico destinado a analisar a Constituição de 1946 e a reforma tributária da Emenda Constitucional nº 18/1965, pode-se afirmar que a Constituição de 1967, no capítulo destinado ao *Sistema Tributário*, pouco inovou em relação às modificações introduzidas pela emenda constitucional e os princípios e regras então vigentes na ordem anterior.

Este também é o posicionamento de Geraldo Ataliba²⁶³, ao ponderar que aquele “sistema reproduz a maioria dos princípios constitucionais mais importantes da Constituição de 1946. Resultou, na verdade, da conjugação de esquemas e concepções do sistema de 46 e da emenda constitucional nº 18”. E conclui:

Com a sua instauração, revogou-se de pleno direito a emenda constitucional nº 18 e se restauraram alguns dos mais salutares princípios por ela arredados. A referida emenda teve vida efêmera, pois viveu de dezembro de 1965 a 15 de março de 1967, não tendo chegado a conhecer integral regulamentação, aplicação e atuação prática.²⁶⁴

No mesmo sentido, ponderou Bernardo Ribeiro de Moraes:

Portanto, em relação ao sistema tributário nacional, a Constituição do Brasil, de 1967, nada alterou, a não ser a outorga de competência, à União, para decretar “outros impostos” além dos previstos na discriminação de rendas tributárias. [...] ²⁶⁵

A análise dos dispositivos constitucionais comprova a perspectiva dos citados juristas. A Constituição de 1967 efetivamente representa pouca inovação em relação à ordem anterior – após a Emenda Constitucional nº 18/1965 –, ainda que tenha lamentavelmente deixado de estabelecer expressamente disposição acerca do princípio da capacidade contributiva.

Reforça a tese do exagerado aumento do poder central, posto que a Constituição expressamente estabeleceu a possibilidade da União, mediante lei complementar, conceder

²⁶² Sobre a falta de legitimidade dos líderes do movimento que levou os militares ao poder no Brasil, destaca-se a observação de Paulo Bonavides: “Em 1967 incorremos neste País no trágico erro de cometer a nobre função constituinte em toda a sua plenitude a um poder que tinha tão somente competência para reformar o texto constitucional, jamais para fazer uma nova Constituição, como realmente fez, carente por isso mesmo de legitimidade bastante.” (BONAVIDES, Paulo. **Teoria geral do estado**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 615).

²⁶³ ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**, *op. cit.*, p. 207.

²⁶⁴ *Ibidem*, p. 207.

²⁶⁵ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**, *op. cit.*, p. 82.

isenções de impostos próprios, dos Estados e dos Municípios (artigo 20, parágrafo 2º²⁶⁶), para atender “relevante interesse social” ou “econômico nacional”. Verdadeira invasão no exercício das competências impositivas pelos Estados e Municípios, no que tange à determinação de suas respectivas políticas tributárias internas.

Da legislação derivada da ordem constitucional de 1967, merecem destaques as “correções” previstas pelo Ato Complementar nº 40/1968 em relação ao ICM de competência dos Estados e do Distrito Federal – mais precisamente, a supressão da possibilidade de tributação de lubrificantes e combustíveis líquidos, dada a competência impositiva da União, e a participação do Senado Federal na determinação de limites para alíquotas (por resolução de iniciativa do Presidente da República para fixar as alíquotas máximas para as operações internas, interestaduais e as exportações) –, e o surgimento do Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, assinado pelo segundo presidente do regime militar Costa e Silva e o economista Antonio Delfin Netto, o qual estabeleceu normas gerais de direito “financeiro” aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza.

De essencialmente distintas das prescrições então contidas no Código Tributário Nacional, poucas são as considerações a tecer em relação ao Decreto-lei, salvo pela incorporação de medidas de política econômica no campo das isenções do ICM²⁶⁷ e da ulterior autorização para a instituição da controvertida substituição tributária do ICM, por meio da futura alteração promovida pela Lei Complementar nº 44/1983. No campo do imposto sobre

²⁶⁶ “Art. 20 - É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

§ 2º - A União, mediante lei complementar, atendendo, a relevante interesse social ou econômico nacional, poderá conceder isenções de impostos federais, estaduais e municipais.” (BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm>. Acesso em: 18 mai. 2021).

²⁶⁷ Dispõe o artigo 1º, parágrafo 4º, incisos III e IV, do Decreto-lei nº 406/68 o seguinte:

“§ 4º São isentas do imposto: [...]

III - A saída de mercadorias destinadas ao mercado interno e produzidas em estabelecimentos industriais como resultado de concorrência internacional, com participação de indústrias do país contra pagamento com recursos oriundos de divisas conversíveis provenientes de financiamento a longo prazo de instituições financeiras internacionais ou entidades governamentais estrangeiras;

IV - As entradas de mercadorias em estabelecimento do importador, quando importadas do exterior e destinadas à fabricação de peças, máquinas e equipamentos para o mercado interno como resultado de concorrência internacional com participação da indústria do país, contra pagamento com recursos provenientes de divisas conversíveis provenientes de financiamento a longo prazo de instituições financeiras internacionais ou entidades governamentais estrangeiras; [...]” (BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968**. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0406.htm>. Acesso em: 18 mai. 2021).

serviços de qualquer natureza de competência municipal, o decreto-lei foi definitivo para a uniformização das regras gerais.

4.8 A “Constituição” de 1969

Por uma série de fatores ocorridos após a imposição pelos militares da Constituição de 1967, bem como pela trombose cerebral sofrida pelo então presidente militar Costa e Silva, foi estabelecida uma junta militar que acabou por promover uma gigantesca emenda constitucional – Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969 – por meio da qual fora editado um novo texto para a Constituição Federal de 1967.

Ante a expressiva alteração do texto da Constituição de 1967 promovida pelos Ministros da Marinha de Guerra, do Exército e da Aeronáutica Militar – a junta então governante – o novo texto foi elevado, por muitos, à condição de uma nova Constituição. Assim, nasceu a “Constituição de 1969”.

As inexpressivas alterações no sistema tributário nacional não seriam dignas de registro, pois as transformações do período não demandaram quaisquer reformas na tributação. Os problemas de ordem política e social superavam as discussões no campo da tributação, ainda que vários estudos de referência tenham sido produzidos, justamente, sob a égide da Constituição de 1969.

Pouco mais de duas décadas desde o surgimento da Constituição de 1967 e uma profunda evolução na sociedade brasileira, os ventos da mudança sopraram sobre o Brasil para afastar a ditadura, reestabelecer a democracia e desenvolver uma nova Constituição adequada à nova realidade e à integração do país ao mundo que vivenciaria em breve a globalização.

A república brasileira voltaria a experimentar a democracia e o Estado de direito.

4.9 A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

O retorno à democracia fora consagrado com a produção de um extenso texto constitucional que reuniu na Assembleia Constituinte diversas predileções políticas e propostas de construção de um novo país. Uma constituição plural e profundamente influenciada pela necessidade de controle dos poderes do estado foi edificada.

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1998 enuncia logo no primeiro dispositivo os seus objetivos fundamentais, constituídos pela soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e a livre iniciativa, bem como o pluralismo político. Determina imperativamente que todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos da Constituição.

Isto significa que o Texto Magno²⁶⁸ absorveu, contemplou e prescreveu valores de uma sociedade que vivenciou toda espécie de comprometimento da vida, liberdade e propriedade, e estava ansiosa para que o Brasil pudesse migrar para novos tempos de evolução, sem receios de novos golpes de Estado e rompimento da ordem. Até os dias atuais, ainda se pode afirmar que prevalece o funcionamento institucional e o império da Constituição Federal de 1988.

O Texto Constitucional de 1988 é tomado por uma nítida carga axiológica e prescritiva de obrigações aos poderes legitimados, além de direitos e garantias aos cidadãos. Inobstante o debate em torno da hermenêutica constitucional, o resultado do labor do constituinte realmente conforma um amplo conjunto de enunciados prescritivos, dos quais a interpretação autoriza a construção pelo exegeta de princípios, como núcleos fundamentais do ordenamento para determinar finalidades específicas, e regras, determinantes para o adimplemento pelo sujeito (público ou privado) alvo da prescrição do comportamento.

A análise da Constituição Federal de 1988, especialmente dos artigos 145 a 156, revela que o amplo texto dedicado ao sistema tributário nacional produziu o mais amplo e minucioso conjunto de princípios e regras constitucionais fundadores do sistema tributário nacional, contemplando princípios limitadores do poder de tributar, regras de estabilização das relações

²⁶⁸ Conforme Roque Antonio Carrazza: “A Constituição é, portanto, o fundamento último da ordem jurídica, ou seja, a base das atividades estatais. É ela que define a vida pública, que elenca os direitos individuais, coletivos e difusos e suas garantias. Nenhum ato infraconstitucional pode subsistir se, direta ou indiretamente, afrontar seus superiores ditames”. (CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 30).

entre poder tributante e pagadores de tributos, distribuição de competências impositivas e diretrizes gerais sobre as espécies tributárias previstas.

O artigo 145 da Constituição Federal estabeleceu que as espécies tributárias que podem ser instituídas isoladamente²⁶⁹ pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios são impostos – previstos nas competências impositivas da Constituição –, taxas – em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à disposição – e contribuições de melhoria em decorrência de obras públicas. O dispositivo não apresenta com rigor definitivo a totalidade das espécies tributárias previstas no texto constitucional.

Isto porque o artigo 148 da Constituição Federal estabeleceu a possibilidade de a União, mediante lei complementar, instituir empréstimos compulsórios – tipo de tributo excepcionalíssimo e temporário com vinculação direta entre a receita e a despesa que o fundamenta – para atender à despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência, ou para a realização de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

Também foi inovado no plano constitucional a competência tributária para a União criar “contribuições” (i) sociais, (ii) de intervenção no domínio econômico e (iii) de interesse das categorias profissionais ou econômicas, cujas limitações para cada espécie foram precariamente determinadas no texto constitucional (vide artigo 149, *caput*).

Adicionalmente, mostra-se também como revolucionária a competência da União Federal para a criação de contribuições previdenciárias destinadas a custear o mais abrangente sistema de proteção social, saúde, assistência e previdência da história do país, conforme previsto nos artigos 194 a 204 da Constituição Federal.

Determinou também por meio do artigo 149-A – resultante da Emenda Constitucional nº 39/2002 – a competência dos Municípios e do Distrito Federal para a instituição de uma contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública.

²⁶⁹ Que se entenda por “isoladamente” o rompimento definitivo com os problemas do passado da previsão constitucional das competências tributárias concorrentes em matéria de impostos, visto que a Constituição Federal de 1988 fora elaborada com rígida distribuição das competências impositivas neste tributo em particular. No que concerne às taxas e contribuições de melhoria, o ente político envolvido na prestação do serviço público ou no desenvolvimento de obra que produza a valorização imobiliária poderá instituir os referidos tributos.

E, para encerrar o amplo rol de tipos exacionais previstos na ordem constitucional, conferiu autonomia à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios na instituição de contribuições para custeio de regime próprio de previdência social, cobradas dos servidores ativos, dos aposentados e dos pensionistas, cujas alíquotas poderão ser progressivas de acordo com o valor da base de contribuição ou dos proventos de aposentadoria e de pensões.

Percebe-se que, mesmo com a rígida discriminação das competências tributárias pela Constituição Federal, não ocorrera o rompimento da tradição de centralizar o poder de tributar na União Federal, incumbida de cumprir com diversas atribuições definidas pelo constituinte. O federalismo brasileiro na Constituição de 1988, conforme evidenciado, não alterou profundamente a repartição das receitas tributárias para todos os entes políticos do Estado.

Trata-se de um reflexo da história brasileira de exigir maiores esforços e atribuir os mais pujantes poderes de ação à União Federal. Também é possível verificar que o desenho do sistema tributário nacional da Constituição de 1988 absorveu e preservou em boa medida o conteúdo normativo da reforma tributária ocorrida com o advento da Emenda Constitucional 18/1965, traduzida também na ulterior Constituição de 1967.

A Constituição Federal de 1988 aperfeiçoou o conjunto de prescrições referentes ao sistema tributário nacional, mas não foi capaz de superar entraves burocráticos, impedir a edição de atos infraconstitucionais e infralegais derivados prolixos, os conflitos de interesses entre os entes políticos, entre outras questões, conforme observou Cristiano Carvalho:

Razões históricas, culturais e mesmo psicológicas poderiam ser resgatadas para compreender a razão de tal prolixidade por parte do legislador constituinte. Provavelmente, poder-se-ia debitá-la por conta do fim de um período político autoritário em nosso país, onde o contribuinte, assim como todo e qualquer indivíduo, não possuía garantia efetiva de seus direitos fundamentais e, por conseguinte, quis-se “pecar pelo excesso”, enunciando exaustivamente direitos, garantias e limitações de toda sorte às competências tributárias. Ou, de forma cumulativa, por um possível ânimo positivista burocrático de nossos constituintes, pelo qual seria necessário ou mesmo fundamental buscar esgotar, por meio de tinta no papel, todas as possibilidades existenciais e contingenciais da tributação. Finalmente, por um senso de insegurança, talvez pelo período histórico em que se deu a Assembleia Constituinte, imediatamente posterior ao regime autoritário que perdurou por cerca de vinte e um anos no Brasil. Isso explicaria, inclusive, a redundância do constituinte em repetir basicamente todas as garantias previstas no artigo 5.º, que incluem todos os indivíduos, à sua subclasse “contribuintes”, no capítulo do sistema tributário nacional.²⁷⁰

²⁷⁰ CARVALHO, Cristiano. **Teoria da decisão tributária**, *op. cit.*, p. 140.

Pela multiplicidade de influências que convergiram para a elaboração do texto da Constituição Federal de 1988, pode-se conceber que o esforço do intérprete em construir proposições jurídicas a partir da totalidade do texto é árduo, uma vez que todas as normas do sistema constitucional brasileiro devem cumprir com os fundamentos e objetivos fundamentais da república brasileira, devendo-se tanto compreender que a função social²⁷¹ da propriedade e da atividade econômica não podem ser utilizadas como escusa para impedir o desenvolvimento da economia e o acúmulo de riquezas pelos particulares, quanto o dever do Estado de “proteger” direitos individuais e “garantir” individualmente condições dignas de subsistência aos cidadãos.

Desta feita, o conhecimento dos princípios e regras (estruturantes e comportamentais), enunciados na Constituição Federal de 1988 e diretamente relacionados à tributação, mostra-se fundamental para reconhecer que a ideia de mínimo existencial não é apenas uma abstração originada da leitura de textos científicos acerca de direitos fundamentais, ou mesmo de ordenamentos jurídicos estrangeiros, mas de um direito de proteção – de status negativo, portanto – previsto aos brasileiros (e residentes).

Isto porque a dignidade da pessoa humana é fundamento de uma república que legitima a tributação a partir da distribuição rígida de competências impositivas, determina imunidades tributárias e positiva imperativos normativos de contenção da ação fiscal, justamente para que não sejam desvirtuados os objetivos fundamentais da república pelo comprometimento de direitos e garantias individuais.

Assim, a análise de alguns princípios e regras da Constituição Federal de 1988 é imprescindível para a continuidade do presente estudo voltado a reconhecer a possibilidade da defesa do mínimo existencial e a sua aplicação no direito tributário brasileiro.

²⁷¹ Acerca da função social da propriedade inserida na Constituição Federal, inclusive para condicionar a interpretação no que concerne aos dispositivos da ordem econômica, ponderou Ricardo Marcondes Martins: “A Constituição brasileira de 1988 prevê a função social em dois dispositivos: no art. 5º, inciso XXIII, e no art. 170, inciso III. O primeiro refere-se à propriedade, determinando-lhe atender a função social; o segundo refere-se à ordem econômica, erigindo a ‘função social da propriedade’ como um de seus princípios. [...] afirmou-se que, além do *direito geral de liberdade*, há vários *direitos específicos de liberdade*, dentre eles o *direito à liberdade econômica*. Afirmou-se também que a propriedade pressupõe as chamadas *faculdades do proprietário*, que nada mais são do que *direitos específicos de liberdade*. Afirmar que a propriedade e a atividade econômica devem respeito à ‘função social’ significa, por evidente, restringir, de forma significativa, a liberdade no campo da propriedade e da atividade econômica, tão significativa que há até quem, equivocadamente, negue a subsistência da liberdade nesses campos.” (MARTINS, Ricardo Marcondes. **Teoria Jurídica da Liberdade**. São Paulo: Editora Contracorrente, 2015. p. 75).

4.9.1 O princípio republicano

A ideia de república está historicamente relacionada a aspiração por um regime político organizado que evite a concessão de privilégios para alguns em detrimento da imposta subserviência à maioria. A exigência da lei para submeter igualmente os cidadãos é um traço típico dos regimes republicanos, em especial, quando a mencionada lei é editada por pessoas legitimadas pela vontade popular (representação), sujeitando os excessos dos investidos da confiança popular à responsabilidade prescrita em lei.

Esta perspectiva pode ser extraída da clássica ponderação de Marco Túlio Cícero:

Quando, numa cidade, dizem alguns filósofos, um ou muitos ambiciosos podem elevar-se, mediante a riqueza ou o poderio, nascem os privilégios de seu orgulho despótico, e seu jugo arrogante se impõe à multidão covarde e débil. Mas quando o povo sabe, ao contrário, manter suas prerrogativas, não é possível a esses encontrar mais glória, prosperidade e liberdade, porque então o povo permanece árbitro das leis, dos juízes, da paz, da guerra, dos tratados, da vida e da fortuna de todos e de cada um; então, e só então, é a coisa pública coisa do povo. Dizem, também, que com frequência se viu suceder à monarquia, à aristocracia, o governo popular, ao passo que nunca uma nação livre pediu reis nem patronatos de aristocratas.²⁷²

E arremata:

E negam verdadeiramente que convenha repudiar totalmente a liberdade do povo ante o espetáculo daqueles mesmos que levam ao excesso sua indisciplina. Quando reina a concórdia, nada existe mais forte, nada mais duradouro do que o regime democrático, em que cada um se sacrifica pelo bem geral e pela liberdade comum. Pois bem: a concórdia é fácil e possível quando todos os cidadãos colimam um fim único; as dissensões nascem da diferença e da rivalidade de interesses; assim, o governo aristocrático nunca terá nada estável, e menos ainda a monarquia, que fez Ênio dizer: “Não há sociedade nem fé para o reinado.” Sendo a lei o laço de toda sociedade civil, e proclamando seu princípio a comum igualdade, sobre que base assenta uma associação de cidadãos cujos direitos não são os mesmos para todos? Se não se admite a igualdade da fortuna, se a igualdade da inteligência é um mito, a igualdade dos direitos parece ao menos obrigatória entre os membros de uma mesma república. Que é, pois, o Estado, senão uma sociedade para o direito?...²⁷³

A igualdade é indissociável da república, pois não se trata da postulação para que todos se sujeitem aos arbítrios de um tirano que organize o Estado de acordo com as suas vontades,

²⁷² CÍCERO, Marco Túlio. **Da República**. 2. ed. São Paulo: EDIPRO, 2011. p. 33-34.

²⁷³ *Ibidem*, p. 34.

mas da criação de um regime político no qual o povo somente se subordine ao cumprimento da lei, editada a partir de representantes populares legitimamente investidos de poder público por força de mandato conferido pela população representada.

A partir de 1891 passou a vigorar no Brasil a república, de tal modo que deste regime político podem ser extraídos valores da sociedade brasileira desde a sua origem – no que concerne à organização do poder a partir do povo e a sua atuação em favor do povo –, e a expectativa de que princípios e regras do sistema normativo sejam interpretados de acordo com o princípio republicano, permeado de juridicidade a partir da sua enunciação no texto constitucional.

A relevância do princípio republicano na interpretação dos princípios e regras do sistema jurídico brasileiro foi destacada por Geraldo Ataliba:

Como princípio fundamental e básico, informador de todo o nosso sistema jurídico, a ideia de *república* domina não só a legislação, como o próprio Texto Magno, inteiramente, de modo inexorável, penetrando todos os seus institutos e esparramando seus efeitos sobre seus mais modestos escaninhos ou recônditos meandros.²⁷⁴

E precisamente na Constituição Federal de 1988 surge o princípio republicano com a expressa determinação dos seus fundamentos e objetivos fundamentais.

Consoante o artigo 1º da Constituição Federal de 1988, a República Federativa do Brasil é formada pela união dos entes políticos, sob o sistema democrático de eletividade dos representantes do Poder Executivo e Legislativo, tendo por fundamentos: (i) a soberania, (ii) a cidadania, (iii) a dignidade da pessoa humana, (iv) os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa, e (v) o pluralismo político.

A dignidade da pessoa humana é fundamento da república brasileira e também inspira o constitucionalismo moderno, oriundo do fim da era das grandes guerras e a ascensão de direitos fundamentais contemplados nos textos constitucionais.

Sendo a dignidade da pessoa humana um dos fundamentos da república brasileira, logo pode-se apontar, com amparo na obra de Ricardo Lobo Torres, que o mesmo fundamento do regime político brasileiro – que preserva a representatividade para exercício do poder, os interesses dos representados, a responsabilidade na gestão dos atos estatais e a igualdade –, se

²⁷⁴ ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**, *op. cit.*, p. 33.

presta a enunciar um dos fundamentos do mínimo existencial na Constituição brasileira. As palavras de Ricardo Lobo Torres sobre o mínimo existencial são elucidativas:

O direito ao mínimo existencial, em síntese, é o núcleo essencial dos direitos fundamentais ancorado nos princípios da dignidade humana e do Estado Democrático de Direito e na busca da felicidade. Após a reserva do mínimo existencial, que garante a igualdade de chances, é que se iniciam a ação da cidadania reivindicatória e o exercício da democracia deliberativa, aptos a assegurar os direitos sociais prestacionais em sua extensão máxima, sob a concessão do legislador e sem o controle contramajoritário do judiciário.²⁷⁵

E também deve-se compreender que são estabelecidos os objetivos fundamentais da república (artigo 3º), condicionando o sentido da atuação de todos os poderes do Estado e da própria sociedade civil para o atingimento de finalidades que permitam o desenvolvimento de uma sociedade livre, justa e solidária, a garantia do desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e da marginalização, a redução de desigualdades sociais e regionais, bem como a promoção do bem de todos, sem preconceitos de qualquer origem.

Não há amparo para o entendimento de que o poder de tributar, exercido restritivamente a partir do desenho constitucional de competências impositivas, espécies tributárias e princípios e regras inerentes, seria avulso à interpretação por meio dos fundamentos e objetivos fundamentais do princípio republicano brasileiro²⁷⁶. O governo que tributa motivado pelo alvedrio exclusivo dos governantes padece de ilegitimidade popular e corre o risco de ser extinto enquanto força destrutiva da liberdade e da propriedade²⁷⁷, pois jamais nascido sob a autorização dos pagadores de tributos, convencidos do seu sacrifício, quando o Estado se

²⁷⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **O direito ao mínimo existencial**, *op. cit.* nota prévia.

²⁷⁶ Acerca da observância do princípio republicano no estudo do direito tributário, afirmou José Eduardo Soares de Melo: “O regime republicano deve estar presente em todo estudo de Direito Tributário, por constituir uma das mais importantes instituições de Direito Público, representando um dos princípios fundamentais da estrutura constitucional brasileira, por inspirar e dar sustentação a demais postulados constitucionais.” (MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**, *op. cit.*, p. 16).

²⁷⁷ Nesse sentido, destaca-se a clássica lição de Benjamin Constant: “Em todos os lugares em que a constituição do Estado não bloqueia a proliferação arbitrária de tributos, em todos os lugares em que o governo não é limitado por barreiras intransponíveis em suas demandas sempre crescentes, como quando ninguém as contesta, nem a justiça, nem a moralidade, tampouco a liberdade individual podem ser respeitadas. Nem o governo que retira das classes trabalhadoras sua subsistência penosamente ganha, nem essas classes oprimidas que vêem sua subsistência arrebatada para enriquecer senhores gananciosos, podem permanecer fiéis às leis da equidade nessa luta escandalosa da fraqueza contra a violência, da pobreza contra a ambição desmedida, da necessidade contra o roubo. Qualquer imposto sem sentido é uma usurpação que a força que a acompanha não a torna mais legítima que outra indignidade qualquer desse gênero. É uma usurpação ainda mais odiosa porque executada com toda a solenidade da lei; e mais censurável porque é o rico que impõe sobre o pobre. Uma usurpação ainda mais covarde na medida em que é cometida por um governo armado contra indivíduos desarmados. Os próprios governos não perdem por esperar a punição por tal usurpação.” (CONSTANT, Benjamin. **Princípios de política aplicáveis a todos os governos**. Rio de Janeiro: Topbooks, 2007. p. 377).

compromete a verter os recursos angariados pela tributação em prol da consecução dos objetivos explicitados.

Disto resulta, consoante as prescrições da Constituição Federal de 1988, a impossibilidade de autorizar a tributação que viole a dignidade da pessoa humana, princípio integrante do próprio princípio republicano. Sendo a igualdade corolário do princípio republicano, também não há possibilidade de instituição de tributo que não seja uniforme em todo o território brasileiro²⁷⁸ ou submeta desigualmente àqueles em situação idêntica, salvo exceções expressamente instituídas pelo sistema, autorizadas apenas para fazer cumprir com os objetivos fundamentais da república.

Logo, o poder de tributar decorre do princípio republicano na medida em que submete igualmente os brasileiros à entrega de parcela legalmente estabelecida à título de tributo, desde que respeitada a dignidade da pessoa humana, também traduzida como proteção do mínimo de recursos necessários para propiciar a vida digna do indivíduo e dos seus familiares. A expressão que pode ser utilizada para descrever este direito de proteção é justamente o mínimo existencial.

4.9.2 O princípio da dignidade da pessoa humana

Mesmo se consideradas as experiências constitucionais de outros países, constata-se a dificuldade de precisar o diploma constitucional que inaugurou a previsão do princípio da

²⁷⁸ Acerca da confluência de princípios tributários específicos com o princípio republicano, Isabela Bonfá de Jesus, Ricardo Bonfá de Jesus e Fernando Bonfá de Jesus concluíram que: “Percebe-se uma estreita ligação do princípio republicano com os princípios da generalidade e universalidade da tributação, pelos quais a carga tributária deve alcançar a todos que realizam a materialidade dos tributos com isonomia. As normas jurídicas devem ser expedidas sem discriminação ou distinção entre os indivíduos.” (JESUS, Isabela Bonfá de; JESUS, Fernando Bonfá de; JESUS, Ricardo Bonfá de. **Manual de direito e processo tributário**, *op. cit.*, p. 44).

dignidade da pessoa humana²⁷⁹, ainda que seja certa a previsão desta norma de proteção em diversos diplomas internacionais produzidos no período após a Segunda Guerra Mundial²⁸⁰.

No direito constitucional brasileiro, a Constituição Federal de 1988 estipulou a dignidade da pessoa humana como um fundamento da república brasileira (artigo 1º, inciso III)²⁸¹. Não apenas prescreve explicitamente o princípio, mas ainda promove a fusão do

²⁷⁹ Apenas como exemplo de resgate histórico empenhado por estudiosos do princípio da dignidade da pessoa humana, destaca-se trecho de artigo de Daniel Sarmento: “Pelo que consta, a primeira invocação explícita da dignidade da pessoa humana em texto jurídico deu-se no preâmbulo do decreto que aboliu a escravidão na França, editado em 1848, em que se afirmava que a ‘escravidão é um atentado contra a dignidade humana’. Algumas constituições anteriores à 2ª Guerra Mundial fizeram referência à dignidade humana. Foi o caso das constituições do México de 1917, da Alemanha e Finlândia, ambas de 1919. Outro texto constitucional precursor na matéria foi a Constituição brasileira de 1934, cujo artigo 115 ditava que “a ordem econômica deve ser organizada conforme os princípios da Justiça e as necessidades da vida nacional, de modo que possibilite a todos existência digna”. (SARMENTO, Daniel. Trajetória(s) da Dignidade Humana. *In*: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; MACEDO, Marco Antonio Ferreira (coord.). **Direitos fundamentais e estado fiscal: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**, *op. cit.*, p. 53).

²⁸⁰ Novamente, recorre-se ao estudo de Daniel Sarmento: “A maior parte dos documentos internacionais sobre direitos humanos, editados após a 2ª Guerra Mundial, contêm a proclamação da dignidade da pessoa humana. Dentre outros, a Carta da ONU (1945), a Declaração Universal dos Direitos Humanos (1948), a Convenção Internacional para a Eliminação de Todas as Formas de Discriminação Racial (1965), o Pacto dos Direitos Civis e Políticos (1966), o Pacto dos Direitos Sociais e Econômicos (1966), a Convenção Interamericana de Direitos Humanos (1978), a Convenção sobre a Eliminação de Todas as Formas de Discriminação contra as Mulheres (1979), a Carta Africana de Direitos Humanos e dos Povos (1981), a Convenção contra a Tortura e outros Tratamentos Cruéis, Desumanos e Degradantes (1984), a Convenção sobre os Direitos das Crianças (1989), a Carta de Direitos Fundamentais da União Europeia (2000) e a Convenção sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência (2007). Dentre estes textos internacionais, vale destacar, pela sua importância histórica ímpar, a Declaração Universal dos Direitos Humanos, cujo preâmbulo afirma que “o reconhecimento da dignidade inerente a todos os membros da família humana e de seus direitos iguais e inalienáveis é o fundamento da liberdade, da justiça e da paz no mundo.” (*Ibidem*, p. 54-55).

²⁸¹ Trecho do célebre voto do Ministro Celso de Mello do Supremo Tribunal Federal na ARE nº 639.337/SP demonstra a relação entre a dignidade da pessoa humana – fundamento da república – o mínimo existencial e a necessidade de atuação do Estado para além da reserva do possível: “Não constitui demasia acentuar, por oportuno, que o princípio da dignidade da pessoa humana representa - considerada a centralidade desse postulado essencial (CF, art. 1º, III) - significativo vetor interpretativo, verdadeiro valor-fonte que conforma e inspira todo o ordenamento constitucional vigente em nosso País e que traduz, de modo expressivo, um dos fundamentos em que se assenta, entre nós, a ordem republicana e democrática consagrada pelo sistema de direito constitucional positivo, tal como tem reconhecido a jurisprudência desta Suprema Corte, cujas decisões, no ponto, refletem, com precisão, o próprio magistério da doutrina [...].

A noção de mínimo existencial, que resulta, por implicitude, de determinados preceitos constitucionais (CF, art. 1º, III, e art. 3º, III), compreende um complexo de prerrogativas cuja concretização revela-se capaz de garantir condições adequadas de existência digna, em ordem a assegurar, à pessoa, acesso efetivo ao direito geral de liberdade e, também, a prestações positivas originárias do Estado, viabilizadoras da plena fruição de direitos sociais básicos, tais como o direito à educação, o direito à proteção integral da criança e do adolescente, o direito à saúde, o direito à assistência social, o direito à moradia, o direito à alimentação e o direito à segurança.

[...] Cumprir advertir, desse modo, que a cláusula da ‘reserva do possível’ – ressalvada a ocorrência de justo motivo objetivamente aferível – não pode ser invocada, pelo Estado, com a finalidade de exonerar-se, dolosamente, do cumprimento de suas obrigações constitucionais, notadamente quando, dessa conduta governamental negativa, puder resultar nulificação ou, até mesmo, aniquilação de direitos constitucionais impregnados de um sentido de essencial fundamentalidade.” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Segunda Turma). **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 639.337/SP** – São Paulo. Agravante: Município de São Paulo. Agravado: Ministério Público do Estado de São Paulo. Relator: Min. Celso de Mello. Brasília, 23 de agosto de 2011. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=627428>>. Acesso em: 05 set. 2021).

princípio da dignidade da pessoa humana com outras normas que conformam o específico princípio republicano brasileiro.

A Carta Magna também reconhece a família como agrupamento de pessoas essencial para a formação e desenvolvimento da sociedade, razão pela qual deve receber especial proteção do Estado. Ao tratar sobre a autonomia da família para estabelecer o seu “planejamento familiar”, o constituinte expressou a preocupação em assegurar a liberdade da família para avaliar as suas condições na expansão de seus membros, devendo o Estado prestar auxílio educacional no que tange às questões correlatadas, sendo fundada tal liberdade também na dignidade da pessoa humana, conforme preceitua o artigo 226, § 7º²⁸².

O constituinte revelou especial preocupação e exigiu o esforço conjunto do Estado, da sociedade civil e da família na proteção dos jovens²⁸³ e dos idosos²⁸⁴, reforçando que o compromisso de proteção aos sujeitos em desenvolvimento ou em condições precárias é atribuído tanto ao poder público, quanto aos entes envolvidos no relacionamento familiar.

Deriva da interpretação destes dispositivos relacionados à dignidade da pessoa humana, que este consiste em princípio de proteção das pessoas, não apenas relacionado ao bem estar físico, mas às condições de cidadania, fruição de direitos e inserção no mercado de trabalho, sendo atribuída a responsabilidade pela proteção dos indivíduos, especialmente jovens e idosos, ao Estado, à sociedade civil e à família.

Disto resulta a possibilidade de reconhecer que os direitos fundamentais assegurados pela Constituição Federal de 1988 significam tanto o conjunto de prestações exigíveis do Estado para que os brasileiros (e residentes) possam usufruir de uma vida digna, quanto a necessidade

²⁸² “Art. 226. A família, base da sociedade, tem especial proteção do Estado.

[...]

§ 7º Fundado nos princípios da dignidade da pessoa humana e da paternidade responsável, o planejamento familiar é livre decisão do casal, competindo ao Estado propiciar recursos educacionais e científicos para o exercício desse direito, vedada qualquer forma coercitiva por parte de instituições oficiais ou privadas.” (BRASIL, 1988).

²⁸³ “Art. 227. É dever da família, da sociedade e do Estado assegurar à criança, ao adolescente e ao jovem, com absoluta prioridade, o direito à vida, à saúde, à alimentação, à educação, ao lazer, à profissionalização, à cultura, à dignidade, ao respeito, à liberdade e à convivência familiar e comunitária, além de colocá-los a salvo de toda forma de negligência, discriminação, exploração, violência, crueldade e opressão. [...]” (BRASIL, 1988).

²⁸⁴ “Art. 230. A família, a sociedade e o Estado têm o dever de amparar as pessoas idosas, assegurando sua participação na comunidade, defendendo sua dignidade e bem-estar e garantindo-lhes o direito à vida.

§ 1º Os programas de amparo aos idosos serão executados preferencialmente em seus lares.

§ 2º Aos maiores de sessenta e cinco anos é garantida a gratuidade dos transportes coletivos urbanos.” (BRASIL, 1988).

de proteção da vida, liberdade e propriedade dos sujeitos privados, para que a família possa também colaborar no oferecimento de condições de existência adequadas aos seus membros.

Percebe-se que o *status negativus* no mínimo existencial corresponde à proteção dos bens e direitos necessários para que o indivíduo possa assegurar para si e para a família²⁸⁵ as condições de sobrevivência digna e cidadania consoante às prescrições constitucionais, sendo exigível a abstenção²⁸⁶ de práticas pelo Estado – especialmente, aquelas relacionadas ao poder de tributar – para que não sejam obstadas as medidas tomadas pelas pessoas (privadas) no cumprimento do dever constitucional conjunto de proteção.

Paulo de Barros Carvalho apontou a relevância da dignidade da pessoa humana inclusive na interpretação das normas concernentes às relações jurídico tributárias:

Cabe registrar, a despeito de doutrinadores de renome terem conceituado a *dignidade da pessoa humana* segundo as convicções do individualismo e do transpersonalismo, que o momento histórico prioriza o equilíbrio entre valores coletivos e individuais, sendo necessário sempre empreender uma análise sistêmica, a fim de surpreender a expressão em seu significado de base sem deixar, contudo, de orientá-la segundo o vetor comum dos valores superiores estabelecidos pelo sistema do direito no momento mesmo do ato de interpretação da lei. A dignidade da pessoa humana pede o equilíbrio entre direitos voltados para o indivíduo – a liberdade do homem – e aqueles da sociedade, do bem comum – a igualdade entre eles. O deparar com tais valores leva o intérprete, de forma necessária, a um mundo de subjetividades, até porque eles se entrelaçam formando redes cada vez mais complexas, que dificultam a percepção da hierarquia e tornam a análise uma função das ideologias dos sujeitos cognoscentes. Certo é que a dignidade da pessoa humana compõe o acervo de princípios constitucionais gerais, válidos para a

²⁸⁵ Ao analisar a Lei Fundamental alemã e abordar sobre a proteção do mínimo existencial do indivíduo e dos seus familiares para efeitos de tributação sobre a renda, Paul Kirchhof afirmou o seguinte: “Partindo-se da perspectiva constitucional da garantia do uso individual do patrimônio, tem-se como resultado imediato a absoluta impossibilidade de tributação dos rendimentos do titular de direitos fundamentais necessários para fazer frente às necessidades vitais pessoais e familiares, de acordo com o artigo 6, inciso 1, LF. Em regra, são os rendimentos que cobrem os gastos com o mínimo existencial; a garantia do mínimo existencial protege, acima de tudo, a função primária da renda, qual seja, a de assegurar os meios de subsistência para o contribuinte e sua família, aliviando as prestações devidas pelo Estado Social. As necessidades existenciais básicas, dessa forma, constroem o limite constitucional inferior para a intervenção por meio do imposto de renda.” (KIRCHHOF, Paul. **Tributação no Estado Constitucional**. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 71).

²⁸⁶ Nesse sentido, da convergência de princípios constitucionais que amparam o pleito de abstenção do Estado para a garantia do mínimo existencial, afirmou Celso de Barros Correia Neto: “Assim, tais disposições garantem ao contribuinte que a cobrança de tributos não lhe tolha a liberdade, não se dê sem lei, não lhe confisque o patrimônio, não afete o mínimo necessário a sua subsistência e não se faça senão a partir do próximo exercício financeiro, nem antes de decorridos noventa dias. A lista é exemplificativa. Não se trata aqui de propor um rol de direitos do contribuinte. Pretende-se apontar apenas este traço comum: o fato de serem postulados de abstenção, obrigações de não fazer, impostas em favor do indivíduo e contra o Estado-Fisco. Em todas essas hipóteses – entre outras – o discurso da proteção dos direitos fundamentais serve ao contribuinte como meio de defesa e limite contra o Fisco. Ou seja, a atividade do Fisco é restringida por esse tipo de disposição, por ocasião da elaboração da lei (atividade legislativa) e também de sua aplicação (atividade administrativa).” (CORREIA NETO, Celso de Barros. **Os impostos e o Estado de Direito**. São Paulo: Almedina, 2017. p. 44).

plenitude do ordenamento e, por isso, influenciando, decisivamente, no setor dos fenômenos jurídico-tributários.²⁸⁷

A densidade normativa e a profundidade axiológica (e histórica) do princípio da dignidade da pessoa humana levou Jose Souto Maior Borges a afirmar a existência da imunidade tributária do mínimo existencial (“mínimo vital”) com fundamento no artigo 1º, inciso III, da Constituição de 1988:

No sistema tributário da CF de 1988, informado pela dignidade da pessoa humana (art. 1º, III) em pelo direito à vida (art. 5º, *caput*) não será descomedido afirmar que o mínimo vital, mais que isento, é *immune*. E a essa conclusão não será lícito contrapor-se a relativa indeterminação do conceito de “mínimo vital”. Sua determinação caberá aos fios condutores da legislação integrativa e portanto infraconstitucional. Não se trata porém de norma – a proibição de tributação do mínimo vital – nem expressa, nem de eficácia *limitada*. Sua eficácia é plena e independe do seu grau de determinação conceitual. Não postula integração *legislativa*. O mínimo vital é algo que aqui e agora já deve ser concretamente fixado pelo juiz, na repartição das coisas exteriores em que o direito se manifesta: “dar a cada um o que é seu”, ensina a fórmula romana. O ser do mínimo vital é a imunidade; ele tipifica uma *res juridica* immune, para cuja aferição é competente o juiz, no ato de aplicação do direito. Ilusório portanto supor que a regra foi erradicada do sistema jurídico em vigor. Somente poderia sê-lo se ele não fora informado pela justiça tributária, cujo nome jurídico positivo é isonomia. Como seria possível tributar o mínimo existencial e *isentar*, p. ex., indústrias de grande porte, sob pretexto do exercício da função extrafiscal do tributo? Gritante insurreição contra o governo da isonomia.²⁸⁸

Portanto, o artigo 1º, inciso III, da Constituição Federal de 1988 permite ao exegeta reconhecer a dignidade da pessoa humana enquanto fundamento da república brasileira, de modo que a tributação legitimada aos entes políticos não pode alcançar parcela de proteção do mínimo existencial dos brasileiros (e residentes), bem como dos recursos necessários a proporcionar a existência digna à família. O princípio republicano brasileiro, desta feita, conforma uma norma de proteção ao mínimo existencial, pois é fundamentado na dignidade da pessoa humana.

4.9.3 O princípio federativo

²⁸⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e positivação no direito tributário**, vol. 1. São Paulo: Noeses, 2011. p. 59.

²⁸⁸ BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 55-56.

A República Federativa do Brasil é composta pela União Federal, Estados, Distrito Federal e Municípios. Após longo processo histórico, inaugurado a partir da Constituição de 1891 e inspirado no movimento revolucionário ocorrido nos Estados Unidos da América, o Brasil deixou de contar com a divisão administrativa das províncias para determinar a autonomia dos estados membros e, inclusive, na medida da evolução das ordens constitucionais, a autonomia dos municípios na gestão dos seus interesses.

Isto quer dizer que o Brasil, por meio de sua Constituição, distribuiu o poder (legiferante) para que pudesse existir a harmonia entre unidades federadas autônomas, agregadas e mantidas pela carta constitucional enquanto diploma edificante de um estado organizado e destinado a preservar o bem comum.

Conforme José Eduardo Soares de Melo:

Em razão da *autonomia*, existe absoluta igualdade entre a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, e nenhum tipo de hierarquia, mas apenas fixação de competências distintas.

O *princípio federativo*, conjugado com a *autonomia municipal*, apresenta profundas e substanciais implicações no âmbito tributário, tendo em vista o plano eminentemente normativo, e as diferenciadas competências conferidas às referidas pessoas políticas, a saber: a) o Código Tributário Nacional (caracterizado como lei complementar) dispõe sobre normas gerais de Direito Tributário, sendo aplicado indistintamente na elaboração das normas tributárias federais, estaduais, distritais e municipais; b) as leis federais, conquanto fruto de atuação do mesmo órgão editor das leis nacionais (Congresso Nacional), e instituidoras de tributos de sua competência exclusiva, não podem determinar, ordenar ou impor seus comandos na elaboração de leis estaduais, distritais e municipais, o mesmo ocorrendo com estas que não podem intervir no âmbito federal. Exemplificativamente, nenhuma norma federal poderá preceituar que uma atividade tipificada como “serviço” (atividade sujeito à tributação municipal) seja caracterizada como “industrialização” (atividade suscetível de incidência de imposto federal).²⁸⁹

A competência impositiva²⁹⁰ rigidamente distribuída e minuciosamente descrita resulta do labor do constituinte em preservar a harmonia da federação, cujos entes políticos são autorizados a instituir tributos somente no exato limite da previsão constitucional, dado que o

²⁸⁹ MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**, *op. cit.*, p. 16.

²⁹⁰ Isabela Bonfá de Jesus, Ricardo Bonfá de Jesus e Fernando Bonfá de Jesus afirmaram que: “O princípio federativo norteia a competência legislativa das pessoas políticas para criar tributos, as quais só podem atuar nas áreas expressamente reservadas pela Constituição Federal. Ou seja, define os limites da competência tributária entre as pessoas políticas, que não podem invadir a competência tributária uma das outras.” (JESUS, Isabela Bonfá de; JESUS, Fernando Bonfá de; JESUS, Ricardo Bonfá de. **Manual de direito e processo tributário**, *op. cit.*, p. 45).

modelo federativo não pode sofrer abalos de qualquer ordem, pois é qualificado como cláusula pétrea na Constituição Federal de 1988²⁹¹.

4.9.4 O (sobre)princípio da segurança jurídica

Sob a perspectiva do direito enquanto um meio concebido pelo ser humano para organizar a vida social e viabilizar a convivência pacífica em determinado território de um povo reunido por afinidades históricas e costumes conhecidos, pode-se compreender a segurança jurídica como um princípio inerente à própria essência do direito, pois fundamenta a confiança dos indivíduos na sujeição dos fatos da realidade às normas criadas que revelam um juízo hipotético de uma realidade abstrata concebida como ideal para privilegiar a convivência e punir os atos que transgridam à manutenção da ordem.

Celso Antônio Bandeira de Mello afirmou acerca da segurança jurídica que:

É sabido e ressabido que a ordem jurídica corresponde a um quadro normativo que enseja às pessoas a possibilidade de se orientarem, graças à ciência que, de antemão, lhes é dada sobre o que devem ou o que podem fazer, por lhes ser obrigatório ou conveniente, e o que não devem, não podem ou não lhes convém fazer, tendo em vista as ulteriores consequências imputáveis a seus atos. Com isto, os sujeitos de direito podem ter uma certa *segurança* em relação ao *futuro*, o qual se lhes apresenta, então, com alguma *estabilidade* no que atina aos efeitos que terão amanhã os comportamentos que praticarem hoje.²⁹²

E assim concluiu:

Esta *previsibilidade* ensejada pelo Direito é um requisito conatural a ele, pois disto depende o cumprimento de sua *razão de existir*: induzir os homens a se comportarem de um dado modo, e não de outro, para que possa ser organizada satisfatoriamente a vida social. Com efeito, se eles não tivessem perante si este paradigma balizador, que lhes outorga

²⁹¹ “Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

[...]

§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I - a forma federativa de Estado;

II - o voto direto, secreto, universal e periódico;

III - a separação dos Poderes;

IV - os direitos e garantias individuais.” (BRASIL, 1988).

²⁹² MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Grandes temas de direito administrativo**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 11.

uma dada presumível *certeza* quanto ao que ocorrerá como fruto de sua atuação, não haveria como direcioná-los em sentido algum.²⁹³

A segurança jurídica suscita nos tutelados o sentimento de proteção do direito conhecido, na medida em que se reconhece como natural o fenômeno da incidência normativa para prescrever comportamentos desejados e coibir condutas contrárias aos anseios populares, devidamente traduzidos na lei editada por representantes do povo.

Conforme afirmou Humberto Ávila:

Desse modo, o conceito de segurança jurídico-tributária pode ser definido como uma norma-princípio que exige dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário a adoção de comportamentos que contribuam mais para a existência, em benefício dos contribuintes e na sua perspectiva, de um elevado estado de confiabilidade e de calculabilidade jurídica, com base na sua elevada cognoscibilidade, por meio da controlabilidade jurídico-racional das estruturas argumentativas reconstrutivas de normas gerais e individuais, como instrumento garantidor do respeito à sua capacidade de, sem engano, frustração, surpresa ou arbitrariedade, plasmar digna e responsabilmente o seu presente e fazer um planejamento estratégico juridicamente informado do seu futuro.²⁹⁴

Renunciar ao princípio da segurança jurídica significaria transformar o direito em mera recomendação ou texto escrito. Não há direito possível sem o reconhecimento de que um sistema de normas vige de acordo com a legitimação de um determinado povo que confia na dinâmica do sistema para administrar o poder e alterar a realidade social.

Pela carga axiológica e a inerência da segurança jurídica como um princípio do direito, o professor Paulo de Barros Carvalho admite a existência de um “sobreprincípio” da segurança jurídica, conforme asseverou:

Entre as grandes diretrizes que formam o estado axiológico das normas tributárias no Brasil, já anotamos, algumas se apresentam como conteúdos de enunciados expressos, enquanto outras se encontram na implicitude dos textos do direito posto. Todas, porém, com a mesma força vinculante. Aliás, quanto à dita implicitude do sobreprincípio da segurança jurídica, salientemos, a propósito, o fato de não se ter notícia de que algum ordenamento a contenha como regra explícita. Efetiva-se pela atuação de outros princípios, como o da legalidade, da anterioridade, da igualdade, da irretroatividade, da universalidade da jurisdição, etc. Isso, contudo, em termos de concepção estática, de análise das normas, de avaliação de um sistema normativo sem considerarmos suas projeções sobre o meio social. Se nos detivermos em um direito positivo, historicamente dado e isolarmos o conjunto de suas normas (tanto as somente válidas, como também as vigentes), indagando dos teores de sua racionalidade; do nível de congruência e harmonia que as proposições

²⁹³ *Ibidem*, p. 11.

²⁹⁴ ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica**. 2. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2012. p. 289.

apresentam; dos vínculos de coordenação e subordinação que armam os vários patamares da ordem posta; da rede de relações sintáticas e semânticas que respondem pela tessitura do todo; então será possível imitirmos um juízo de realidade que conclua pela existência do primado de segurança, justamente porque neste ordenamento empírico estão cravados aqueles valores que operam para realiza-lo. Se a esse tipo de verificação circunscrevermos nosso interesse pelo sistema, mesmo que não identifiquemos a primazia daquela diretriz, não será difícil implantá-la. Bastaria instituir os valores que lhe servem de suporte, os princípios que, conjugados, formariam os fundamentos a partir dos quais se levanta. Assim, vista por esse ângulo, será difícil encontrarmos uma ordem jurídico-normativa que não ostente o princípio da segurança. E, se o setor especulativo é o do Direito Tributário, praticamente todos os países do mundo ocidental, ao reconhecerem aqueles vetores que se articulam axiologicamente, proclamam, na sua implicitude, essa diretriz suprema. A circunstância de figurarem no texto, ou no contexto, não modifica o teor de prescritividade da estimativa, que funciona como vetor valorativo que penetra as demais regras do sistema, impregnando-lhes, fortemente, a dimensão semântica. Por isso mesmo são colocadas no altiplano da Constituição. De lá, precisamente onde começam todos os processos de positivação das normas jurídicas, descem aqueles primados para os vários escalões da ordem legislada, até atingir as regras terminais do sistema, timbrando os preceitos que ferem diretamente as condutas em interferência intersubjetiva, com a força axiológica dos mandamentos constitucionalmente consagrados.²⁹⁵

No contexto brasileiro, a segurança jurídica é justamente a norma garantidora da eficácia do direito, no sentido de preservar a república para que esta possa cumprir com os seus objetivos fundamentais, preservados os direitos e garantias individuais dos brasileiros (e residentes) a partir da limitação do poder pela Constituição Federal.

4.9.5 O princípio da proporcionalidade

O princípio da proporcionalidade permeia todo o direito como mandamento voltado ao comportamento dos investidos de poder público, na medida em que autoriza a aplicação da lei sob o juízo de “adequação”, “necessidade” e “conformidade”²⁹⁶. O raciocínio do aplicador do direito deve verificar se a incidência daquela norma atende aos seus propósitos fundantes, se

²⁹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**, *op. cit.*, p. 284-285.

²⁹⁶ Conforme afirmou Helenilson Cunha Pontes: “Tanto quando desempenha função negativa ou positiva, o princípio da proporcionalidade exerce a dupla missão de constituir o limite e o fim da atuação estatal. Portanto, independentemente da dimensão que assuma, o princípio da proporcionalidade consubstancia sempre um juízo de adequação, necessidade e conformidade entre o interesse público que suporta uma determinada medida estatal, limitadora do alcance ou do exercício de um bem juridicamente protegido, e o peso que este bem jurídico assume no caso concreto.” (PONTES, Helenilson Cunha. **O princípio da proporcionalidade e o direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2020. p. 100).

não compromete direitos e garantias fundamentais, ou em que medida os compromete e se da aplicação da norma objetivamente resulta em situação não proibida pelos demais princípios e regras do sistema jurídico.

A proporcionalidade estabelece a “justa medida do encargo” e o “justo limite da concessão” para que o sistema não se torne inviável e possa prevalecer o entendimento de que o direito incide sobre a realidade para estabelecer comportamentos desejados e combater condutas adversas na exata medida em que não se perpetra com o poder injustiças que diminuam a vida, a liberdade e etc.

Em obra dedicada a estudar a proporcionalidade no direito tributário, afirmou Helenilson Cunha Pontes:

Como cláusula geral antiarbitrio, o princípio da proporcionalidade exerce, em relação ao Estado, *uma função negativa ou de proteção*. Tomado nesta dimensão, o princípio da proporcionalidade constitui verdadeira norma de bloqueio, isto é, comando jurídico no qual se sobressai a função de proteção do indivíduo contra medidas estatais arbitrárias.²⁹⁷

E arrematou:

Na segunda dimensão, a proporcionalidade consubstancia um instrumento de concretização ótima das pretensões constitucionais que aparentemente possam apresentar-se contraditórias. Assim concebido, o princípio da proporcionalidade desempenha notável *função positiva* de afirmação da normatividade dos comandos constitucionais.²⁹⁸

No direito tributário, o princípio da proporcionalidade é essencial para que: (i) o Legislador possa editar o texto normativo, avaliando as questões do mundo dos fatos antes da criação do texto e para evitar que da incidência jurídica resultem situações de tributação confiscatória ou transgressora da capacidade contributiva, (ii) o Poder Executivo, por todos os seus servidores, não aplique a lei de tal modo a comprometer direitos e garantias individuais, e (iii) o Judiciário produza decisões de acordo com o direito e em observância à adequação da medida para que não se perpetue situação avessa aos propósitos do próprio sistema.

4.9.6 O princípio da moralidade administrativa

²⁹⁷ PONTES, Helenilson Cunha. **O princípio da proporcionalidade e o direito tributário**, *op. cit.*, p. 99.

²⁹⁸ *Ibidem*.

O princípio da moralidade administrativa consta na relação de princípios que limitam e informam a atuação da administração pública direta e indireta, consoante a prescrição do artigo 37 da Constituição Federal de 1988²⁹⁹. Trata-se de mandamento que incide sobre o comportamento dos agentes investidos de poder público para viabilizar a prestação de serviços relevantes à população, tanto em serviços ligados à direitos e garantias fundamentais, quanto no que concerne à própria preservação da máquina pública.

Consiste em norma determinante da conduta do administrador no sentido de que o comportamento deve obedecer a um imperativo de adequação aos mandamentos dos princípios e regras do sistema, admitida, inclusive, a prática costumeira da administração como fundamento dos atos administrativos.

Isto quer significar que não apenas os atos dos administradores sejam praticados de acordo com a lei específica para determinada situação, mas também da necessidade de prestigiar os direitos e garantias que asseguram o tratamento digno aos administrados.

O princípio republicano convive com a moralidade administrativa ao instituir o compromisso dos servidores (e demais investidos) de que todos os atos sejam praticados sob o norte dos objetivos fundamentais da república, desde que realizado mediante expedientes previstos nas normas jurídicas. A ação e a interpretação do direito respondem não apenas à moralidade presumida de todo indivíduo, mas daquela efetivamente esperada da administração pública comprometida a cumprir com os propósitos delineados pelo constituinte de 1988.

4.9.7 O princípio da capacidade contributiva

O artigo 145, § 1º, da Constituição Federal de 1988 consagrou na dicção constitucional a reintrodução e efetiva ampliação *do princípio da capacidade contributiva*, conforme prescrito no dispositivo:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

²⁹⁹ “Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: [...]” (BRASIL, 1988).

[...]

§ 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.³⁰⁰

O imperativo constitucional determina que os poderes da república empenhem o maior e mais abalizado esforço em reconhecer os traços presuntivos de riqueza, seja sob a perspectiva “macro” no desenvolvimento de diplomas prescritivos – lei ordinária –, seja na análise individual submetida ao labor judicante, para determinar a carga impositiva incidente de impostos.

Por esta razão, a “finalidade” deste princípio é de reconhecer a aptidão econômica em consonância com o dever jurídico prescrito de entrega de parte do patrimônio privado aos cofres públicos. “Sempre que possível” traduz que o esforço do poder tributante não pode ser esgotado por presunções de uma carga impositiva justa à primeira vista, mas da constante observância de fenômenos socioeconômicos na determinação da tributação.

A principal dimensão deste princípio poderia ser denominada de princípio da capacidade contributiva objetiva³⁰¹, estabelecendo que o Poder Legislativo somente produza lei que observe a aptidão colaborativa – no que concerne à potencialidade econômica – dos sujeitos passivos que serão obrigados pela hipótese de incidência tributária.

Isto porque a identificação da capacidade contributiva está intrinsecamente relacionada ao fundamento de preservação da dignidade da pessoa humana (artigo 1º, inciso III), posto que por meio da tributação – tarefa precípua do Estado incumbido de promover justiça social e

³⁰⁰ BRASIL, 1988.

³⁰¹ Didática interpretação do dispositivo foi oferecida por Paulo de Barros Carvalho: “Desde logo cumpre fazer observação importante e que atina ao momento de determinação do que seja a *capacidade econômica do contribuinte*, prevista no § 1º do art. 145 da Carta Magna. Havemos de considerar que a expressão tem o condão de denotar dois momentos distintos no direito tributário. Realizar o princípio pré-jurídico da *capacidade contributiva absoluta ou objetiva* retrata a eleição, pela autoridade legislativa competente, de fatos que ostentem signos de riqueza. Esta é a capacidade contributiva que, de fato, realiza o princípio constitucionalmente previsto. Por outro lado, também é *capacidade contributiva*, ora empregada em acepção *relativa ou subjetiva*, a repartição da percussão tributária, de tal modo que os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento. Quando empregada no segundo sentido, embora revista caracteres próprios, sua existência está intimamente ilaqueada à realização do princípio da igualdade, previsto no art. 5º, *caput*, do Texto Supremo. Todavia, não custa reiterar que este só se torna exequível na exata medida em que concretize, no plano pré-jurídico, a satisfação do princípio da *capacidade contributiva absoluta ou objetiva*, selecionando o legislador ocorrências que demonstrem fecundidade econômica, pois, apenas desse modo, terá ele meios de dimensioná-las, extraíndo a parcela pecuniária que constituirá a prestação devida pelo sujeito passivo, guardadas as proporções da ocorrência.” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 189).

ofertar segurança aos seus cidadãos – também devem ser perseguidos os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, quais sejam (artigo 3º): (i) construir uma sociedade livre, justa e solidária, (ii) garantir o desenvolvimento nacional, (iii) erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais, e (iv) promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Disto decorre a necessária legalidade na determinação da relação jurídica tributária, a qual deve submeter igualmente aqueles que praticarem os atos previstos na hipótese de incidência tributária, reconhecido o tratamento isonômico aos que revelarem carência de aptidão contributiva, preservando a propriedade e o direito ao mínimo existencial como medida de justiça tributária.

O princípio da capacidade contributiva objetiva decorre de todos os princípios basilares do Estado de Direito e está em consonância com todos os princípios do Sistema Tributário Nacional. Não há tributação possível no Brasil sem a observância da capacidade contributiva.

E o constituinte de 1988 foi além da determinação ao Poder Legislativo. Ao prescrever a “faculdade” da 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”*, o constituinte determinou que o Estado – amplamente considerado –, mas primordialmente a administração tributária, determine mecanismo para eventual supressão da carga impositiva, quando o contribuinte ou responsável sofrer com imposição em prejuízo de sua subsistência digna.

Como o sistema de normas tributárias deve encontrar interpretação conforme o sistema de prescrições globais do Texto Constitucional, e que nenhuma ameaça ou iminência de ameaça a direito deixará de ser analisada pelo Poder Judiciário³⁰², inclusive para revisar atos do Poder Executivo no âmbito tributário, pode-se conceber que o constituinte determinou a possibilidade do Poder Executivo (processo administrativo) e o Poder Judiciário (processo judicial) de reconhecer a violação à “capacidade contributiva subjetiva” para afastar o fenômeno impositivo, caso a “notoriedade das circunstâncias” ou o acervo probatório ofertado pelo sujeito

³⁰² Conforme o artigo 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal: “XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito” (BRASIL, 1988).

passivo possam provar a hipossuficiência econômica e a necessária intervenção do Estado em sua proteção³⁰³.

Em estudo de referência sobre o princípio da capacidade contributiva, a jurista e magistrada Regina Helena Costa ofertou importante esclarecimento acerca da capacidade contributiva “objetiva” e “subjativa”:

Fala-se em *capacidade contributiva absoluta* ou *objetiva* quando se está diante de um fato que se constitua numa manifestação de riqueza; refere-se o termo, nessa acepção, à atividade de eleição, pelo legislador, de eventos que demonstrem aptidão para concorrer às despesas públicas. Tais eventos, assim escolhidos, apontam para a existência de um sujeito passivo em potencial.³⁰⁴

E a autora complementa a elucidação:

Diversamente, a *capacidade contributiva relativa* ou *subjativa* – como a própria designação indica – reporta-se a um sujeito individualmente considerado. Expressa aquela aptidão de contribuir na medida das possibilidades econômicas de determinada pessoa. Nesse plano, presente a capacidade contributiva *in concreto*, aquele potencial sujeito passivo torna-se efetivo – apto, pois, a absorver o impacto tributário.³⁰⁵

O exercício da atividade econômica deve ser defendido pelo Estado brasileiro³⁰⁶ no interesse de produtores de riquezas e consumidores das utilidades disponibilizadas pelos inovadores do ambiente industrial e comercial pátrio. O excesso na determinação da carga tributária consiste em verdadeira proibição ao Poder Legislativo – confirmando também a dimensão de “regra” da capacidade contributiva no desenvolvimento do texto normativo – e os direitos e garantias individuais do artigo 5º da Carta Magna são de impossível relativização para incrementar as receitas destinadas aos cofres públicos.

Frise-se que o enunciado normativo que permite o exposto reconhecimento pelo intérprete da existência do princípio da capacidade contributiva previsto no artigo 145, §1º, da Constituição Federal de 1988, cuja ausência na dicção constitucional não afastaria a constatação

³⁰³ Acerca da possibilidade de concessão de um “tratamento particularizado”, discorreu Humberto Ávila: “Todos esses motivos demonstram que a Constituição de 1988 atribuiu preferência ao tratamento particularizado, quer porque o elegeu como princípio geral, quer porque o manteve como contraponto na sua exceção, quer porque exigiu sua observância na instituição das espécies tributárias. Esse tratamento particularizado faz com que o contribuinte deva ser tratado de modo diferente na medida em que ele se diferencia dos demais, quer mediante a consideração das suas particularidades (capacidade contributiva subjativa), quer mediante a análise das particularidades das operações que concretamente pratica (capacidade contributiva objetiva).” (ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 92).

³⁰⁴ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 4. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012. p. 28.

³⁰⁵ *Ibidem*.

³⁰⁶ Em consonância com os artigos 170 e 174 da Constituição Federal.

de sua existência como preceito limitador da tributação³⁰⁷, posto que inerente ao poder de mensurar a aptidão do contribuinte de entregar parte de seu patrimônio ao poder de tributar desde a sua concepção por Adam Smith³⁰⁸ – e já houvera no Brasil a experiência de constituições carentes de expressa alusão ao princípio, mas jamais a renúncia de compreensão do poder de tributar despido de tal limitação, especialmente em matéria de impostos –, também configura regra de observância obrigatória pelo legislador ao delinear as hipóteses de incidência tributária.

A capacidade contributiva, portanto, pode ser compreendida como o princípio que limita o poder público a instituir os tributos de acordo com a aptidão dos contribuintes de entregarem parte do seu patrimônio aos cofres públicos, identificados os fatos signo presuntivos de riqueza sem discriminação de qualquer ordem, exceto aquela referente às condições existenciais do indivíduo, dado o dever de observar os direitos individuais previstos na Constituição Federal.

Também deve ser lida como regra destinada ao legislador – em qualquer grau de desempenho da inovação no ordenamento jurídico por meio de lei (em sentido amplo) – para que as hipóteses de incidência tributária previstas em lei sejam enunciadas de acordo com a observância de limites impositivos, orientados tanto pelo conhecimento notório dos fatos econômicos que poderão ser atingidos de acordo com o exercício das competências tributárias previstas, quanto de limitações materiais acerca da parcela de riqueza que pode ser vertida aos cofres públicos, sem que isto implique em afronta a outros princípios e regras constitucionais.

³⁰⁷ Sobre a ausência na dicção constitucional das Cartas de 1946 até a promulgação da Constituição Federal de 1988, afirmou Ricardo Mariz de Oliveira sobre a necessária observância do princípio da capacidade contributiva “Isto é assim, sem qualquer sombra de dúvida, a ponto de se proclamar que a capacidade contributiva deve existir sempre, ainda que não haja norma jurídica que a prescreva expressamente, por ser ela dado inerente e inseparável da obrigação tributária. Neste sentido, mesmo no interregno entre as Constituições de 1946 e de 1988, em que a Constituição de 1967 e sua Emenda 1/69 eram silentes a respeito, jamais se admitiu tributo vazio de capacidade contributiva.” (OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Capacidade contributiva na realidade. In: MELO, Eduardo Soares de (org.). **Estudos em homenagem a José Eduardo Soares de Melo**, *op. cit.*, p. 113).

³⁰⁸ O ex-ministro do Supremo Tribunal Federal, Marco Aurélio Mello, observou o seguinte: “A capacidade contributiva é o mais importante princípio estruturante do Sistema Constitucional Tributário. Desenvolvido, desde Adam Smith, pela Ciência das Finanças, foi positivado em importantes constituições democráticas, como a italiana (artigo 53) e a espanhola (artigo 31.1), e ganhou desenvolvimento jurisprudencial a partir do princípio da igualdade em países como a Alemanha e Portugal. Limite à imposição fiscal, revela direito fundamental à tributação justa – aquela baseada em critérios de justiça e igualdade, na tributação exclusiva de fatos que denotem riqueza, na progressividade, na generalidade com observância da imunidade do mínimo existencial e na mais completa vedação de privilégios odiosos.” (MELLO, Marco Aurélio. **Escritos de direito público contemporâneo**, *op. cit.*, p. 400). Outros autores dedicados ao estudo do mínimo existencial também partem do princípio da capacidade contributiva para reconhecer a *imunidade* do mínimo existencial, por exemplo: ALLEMAND, Luiz Cláudio. **A tributação do mínimo existencial**. Sapucaia do Sul: Notadez, 2010. p. 91.

É claro que há uma leitura possível do dispositivo que suscita a dúvida acerca da existência (ou não) da “capacidade contributiva subjetiva” ou “capacidade contributiva relativa”, ultrapassando a regra destinada ao legislador acerca da limitação em matéria de impostos para que seja verificado no momento da edição da lei a base imponible e a alíquota de acordo com aquela exação tipificada na Constituição Federal – no que concerne à competência e materialidade – pois a “administração tributária” está diretamente envolvida na constituição do crédito tributário e, prudentemente, foi eleita também como destinatária dos mandamentos contidos no enunciado do artigo 145, § 1º, da Constituição Federal.

Se reorganizada a redação do citado dispositivo constitucional – sem que com isso sejam ultrapassados os limites semânticos positivados pelo constituinte – a dúvida acerca da existência da previsão constitucional sobre a necessária observância à capacidade contributiva subjetiva pode ser esclarecida. O enunciado poderia ser lido nos seguintes termos: “Respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, faculta-se à administração tributária, para conferir efetividade aos objetivos de ‘reconhecimento’ do caráter pessoal de impostos e graduação segundo a capacidade ‘contributiva’, identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

Admite-se a introdução do “reconhecimento” do caráter pessoal dos impostos, pois não caberia à administração tributária “instituir o imposto de acordo com o caráter pessoal”, visto que tal tarefa é reservada privativamente ao Legislador. Cabe à administração tributária, portanto, apenas reconhecer, a partir da análise dos fatos oriundos da realidade, as condições do indivíduo para pagar tributos a partir do seu patrimônio, rendimentos e atividades econômicas desenvolvidas.

A introdução da expressão “capacidade contributiva” se presta apenas a satisfazer aos anseios de uma redação mais técnica para traduzir o instituto jurídico. Seria possível, ainda, com o rigor da técnica, admitir a substituição de “contribuinte” por “sujeito passivo”, pois não existe qualquer previsão no sistema normativo apto a obstar a incidência da capacidade contributiva na hipótese de redirecionamento da cobrança de dívida tributária (ou mesmo a sua constituição por meio do lançamento) contra o responsável tributário.

Disto resulta a decorrente interpretação de que a administração pública deve: (i) respeitar os direitos individuais, assim entendidos aqueles previstos na Constituição Federal; (ii) respeitar a lei, assim entendido o diploma editado pelos representantes do povo organizados

na inovação do ordenamento jurídico a partir do exercício de prerrogativas qualificadas e pelos meios (procedimento) para o Poder Legislativo previsto na Constituição Federal; e (iii) reconhecer o caráter pessoal dos impostos e a graduação segundo a capacidade contributiva, mediante a identificação do patrimônio, rendimentos e atividades econômicas desenvolvidas pelo sujeito passivo.

O poder-dever da administração tributária, portanto, será exercido nos termos da lei, mas também em observância aos direitos individuais, dada a necessidade de reconhecimento na realidade da aptidão dos sujeitos passivos de pagarem os seus tributos de acordo com as condições materiais disponíveis.

Estas são algumas considerações que, possivelmente, legitimam a existência da “capacidade contributiva subjetiva” ou “capacidade contributiva relativa”.

E que não se alegue que o termo “facultado” constante no artigo 145, §1º, da Constituição Federal implique em “escolha” legitimada ao agente fiscal de selecionar as situações que estariam sujeitas à observância da capacidade contributiva, mas justamente ao “poder” de identificar as condições materiais (patrimônio, rendimentos e aferição de riqueza a partir das atividades desenvolvidas), tanto para “reconhecer” quaisquer artimanhas e manobras criadas pelo sujeito passivo para ocultar a sua aptidão de contribuir com o Estado por meio do dever de pagar impostos, quanto para “reconhecer” que diante de situação material precária, cuja subtração de parcela do patrimônio possa implicar no comprometimento da existência do sujeito tributado, de determinar a impossibilidade de que a incidência tributária tipificada na hipótese de incidência irradie os seus efeitos sobre aquela determinada situação.

Como dito, o princípio republicano exige a observância da igualdade de tratamento de todos os representados, não havendo margem para se admitir que a lei editada pelos representantes destrua as condições de existência digna do representado-tributado e da sua família, pois tal ocorrência resultaria em afronta ao fundamento da república brasileira de respeito à dignidade da pessoa humana. Seria, ainda, o desvirtuamento do desenvolvimento nacional das fontes geradoras de riqueza, mediante a destruição do indivíduo circunstancialmente inapto a contribuir com aquela exação.

Pela confluência dos princípios e regras constitucionais é possível alegar que a regra destinada à administração tributária de identificar as riquezas detidas pelos sujeitos passivos, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei que institui o imposto (artigo 145, §1º),

para verificar a sua capacidade contributiva, permite ao agente investido de poder de fiscalização constatar se a tributação pode afetar o mínimo existencial e, portanto, violar a dignidade humana da pessoa humana – pilar da república brasileira.

Neste sentido, a capacidade contributiva subjetiva ou capacidade contributiva relativa não se confundem com o mínimo existencial, mas reclamam o estabelecimento de regras³⁰⁹ voltadas à administração tributária para a identificação das condições materiais do sujeito passivo e, caso constatada a possibilidade de comprometimento de direitos individuais, afastar circunstancialmente os efeitos da tributação.

As necessidades básicas³¹⁰ do indivíduo e a sua capacidade de ofertar condições dignas de subsistência aos seus familiares dependentes representam limites que devem ser oponíveis ao poder tributante.

Importa destacar o foco nos “efeitos da tributação”, pois não cabe ao agente fiscal obstar a incidência jurídica, uma vez que tal se verifica a partir do lançamento tributário que é obrigatório, seja pela ação de ofício, seja na avaliação das informações prestadas pelo contribuinte.

O modelo ideal de aferição dos efeitos da tributação sobre o sujeito passivo em determinada circunstância seria, a partir do lançamento tributário, a inauguração de um “procedimento administrativo de identificação das condições materiais do sujeito passivo”,

³⁰⁹ Sobre tal regra para vincular o comportamento da administração tributária e possibilitar o “perdão” da dívida fiscal em virtude das condições materiais do sujeito passivo, deve-se considerar que o sistema normativo já está preparado para recepcionar uma lei nesse sentido e legitimar tal comportamento pela fiscalização, conforme o enunciado do artigo 172 do Código Tributário Nacional: “Art. 172. A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo:

I - à situação econômica do sujeito passivo;

II - ao erro ou ignorância excusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato;

III - à diminuta importância do crédito tributário;

IV - a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso;

V - a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante.[...]” (BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>. Acesso em: 02 ago. 2021).

³¹⁰ Segundo Micaela Dominguez Dutra, a capacidade contributiva somente surgiria após satisfeitas as necessidades básicas do indivíduo: “A capacidade contributiva só surge após o preenchimento das necessidades básicas do indivíduo, e nunca sobre estas, sendo essa a relação existente entre capacidade contributiva e o mínimo existencial.” (DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade contributiva: análise dos direitos humanos e fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 104).

conformada em regra devidamente prevista em lei complementar, pois diretamente relacionada à constituição do crédito tributário e estabelecimento do vínculo obrigacional.

Tal expediente administrativo, cujo objetivo seria afastar determinados efeitos da incidência tributária (ou incidências tributárias) pois constatado (ou não) o comprometimento do mínimo existencial. O mínimo existencial, assim, configuraria o limite da tributação concebido a partir da aplicação de regras³¹¹ decorrentes do princípio da capacidade contributiva na sua dimensão subjetiva (ou relativa).

Desejável, assim, que tal enunciado normativo incumbido de estabelecer as regras de tal procedimento administrativo e os limites identificadores do patrimônio, rendas e atividades desenvolvidas, constasse de uma lei complementar, mais especificamente daquela que se costuma aludir por “estatuto do contribuinte”.

Ainda que se irá postular ao final que o “estatuto do contribuinte” é decorrência do exercício pelo Congresso Nacional de poder atribuído para editar a lei complementar destinada a regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, conforme previsto no artigo 146, inciso II, da Constituição Federal, não há óbice para que do mesmo diploma conste uma regra geral para a aferição da capacidade contributiva subjetiva – e, conseqüentemente, proteção ao mínimo existencial – conforme o artigo 146, inciso III, alínea ‘b’, da Carta Magna.

A partir destas considerações é possível conjecturar o seguinte:

1) Se a atividade administrativa do lançamento tributário é vinculada e obrigatória, inclusive gerando responsabilidade funcional na sua inobservância, competindo ao agente fiscal a constituição do crédito tributário por ser este ato administrativo – seja de ofício, seja por homologação do quanto ofertado pelo sujeito passivo pelos deveres instrumentais transmitidos – para verificar a ocorrência do fato impositivo e constituir o correspondente crédito tributário, reconhecendo (declarando) a existência do vínculo obrigacional a partir da incidência da lei (conforme o artigo 142 do Código Tributário Nacional);

³¹¹ Assinala Regina Helena Costa a complexidade de estabelecimento de critérios pelo legislador para a mensuração do mínimo existencial: “A fixação do ‘mínimo vital’, destarte, variará de acordo com o conceito que se tiver de *necessidades básicas*. O problema é tormentoso, pois concerne a decisão política do legislador. Este deverá basear-se, à falta de normas constitucionais específicas, no que, numa sociedade dada, razoavelmente se reputar ‘necessidades fundamentais do indivíduo e de sua família’.” (COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**, *op. cit.*, p. 74).

2) Se o lançamento tributário pode ser “efetuado e revisto” na hipótese de determinação legal ou por ter deixado de apreciar fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior – tal como a inaptidão do sujeito passivo de pagar o imposto em relação a determinada cobrança tributária, dada a ausência de capacidade contributiva – cuja determinação legal pode corresponder tanto à lei complementar, quanto à lei ordinária (da União, Estado, Distrito Federal ou Município) que institui o tributo e estabelece o seu procedimento administrativo interno de constituição do crédito tributário (conforme o artigo 149, incisos I e VIII, do Código Tributário Nacional);

3) Logo, a edição de uma lei complementar para estabelecer o procedimento de verificação da capacidade contributiva subjetiva – e, conseqüentemente, proteger o mínimo existencial contra à tributação – não apenas permitiria o estabelecimento do meio para que a administração pública pudesse verdadeiramente identificar as condições materiais do sujeito passivo, mas estaria em plena consonância com os enunciados normativos válidos no sistema normativo atual, em especial, do Código Tributário Nacional.

Enquanto ausente tal lei complementar específica, ou mesmo outras leis ordinárias editadas pelos entes investidos do poder de tributar no limite das suas competências impositivas, os agentes da administração fiscal devem respeitar o princípio da capacidade contributiva, inclusive a capacidade contributiva subjetiva, permitindo que os sujeitos passivos – ou mesmo o agente fiscal – apresentem as provas da inaptidão do pagador de impostos de adimplir com a sua obrigação, pois tal entrega de parcela dos bens comprometeria a sua subsistência³¹². Como visto, não se trata de mero esforço retórico, mas de verdadeira diretriz imposta a partir dos fundamentos da república brasileira de preservação da dignidade da pessoa humana.

³¹² Aliomar Baleeiro apresentou interessante reflexão ao apontar que a tributação dos bens essenciais para a subsistência do indivíduo termina por exigir prestações assistenciais do Estado: “A primeira condição do indivíduo para que a lei o indique como contribuinte potencial reside, por motivos óbvios, em ser ele titular do patrimônio ou renda, quer uma ou outro seja aparente, quer se revelem através de atos econômicos positivos. Exigir imposto de pessoas sem patrimônio algum, além de impossibilidades práticas, conduziria ao círculo vicioso de tomar e restituir, porque, em última análise, o contribuinte desfalcado do essencial acabará por engrossar as filas dos necessitados da assistência a cargo do Estado.” (BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**, *op. cit.*, p. 369).

Por fim, deve-se considerar o argumento de que a incidência tributária deve considerar a riqueza disponível³¹³ para atender ao princípio da capacidade contributiva, devendo ser excluído do cômputo os recursos destinados a suprir as necessidades básicas do indivíduo³¹⁴.

Em obra desenvolvida a partir de tese de doutoramento, considerando o sistema jurídico português, o jurista José Casalta Nabais concluiu o seguinte:

Finalmente, o princípio da capacidade contributiva exige, relativamente ao imposto pessoal sobre o rendimento, o respeito pelo princípio do rendimento disponível, segundo o qual ao rendimento líquido, ou melhor à soma dos rendimentos líquidos, há que proceder às deduções de despesas privadas, sejam as imprescindíveis à própria existência do contribuinte (mínimo de existência individual), sejam as necessárias à subsistência do casal ou da família (mínimo de existência conjugal ou familiar). Efectivamente, a capacidade contributiva só começa a contar a partir desses mínimos, ou seja a partir do que cada pessoa ou conjunto de pessoas precisa para a sua existência física (alimentação, vestuário e habitação) e existência humana (instrução e educação), enquanto pressupostos respectivamente do direito à vida e a uma vida minimamente digna como ser humano, o que, ao fim e ao cabo, é uma expressão da ideia *primum vivere, deinde tributum solvere*.³¹⁵

E o jurista português arremata:

Qual haja de ser esse mínimo excluído da tributação (concretizado na prática por uma isenção ou por uma dedução à matéria colectável do(s) respectivo(s) imposto(s), que leva a que não pague(m) imposto(s) os que não possuem rendimento superior a esse mínimo, ou obtenham uma atenuação correspondente do(s) imposto(s) os que o ultrapassam), é algo em relação ao qual o legislador não pode deixar de gozar duma ampla margem de liberdade: com efeito, esse montante depende de diversos factores, como os concernentes ao grau de desenvolvimento económico, ao nível de prestações sociais asseguradas pelo estado e que não integrem a matéria colectável do(s) imposto(s), etc., cuja ponderação só ao legislador, como decisor político, cabe. Nomeadamente, um tal mínimo não tem de coincidir com a pensão de alimentos do direito civil, a qual, dependendo dos meios de quem os haja de prestar e da necessidades de quem os houver de receber, das possibilidades de

³¹³ Conforme Martha Toribio Leão: “A ideia de capacidade contributiva pode ser definida como a soma de riqueza disponível depois de satisfeitas as necessidades básicas de existência, autorizando que este excesso possa ser absorvido pelo Estado sem reduzir o padrão de vida do contribuinte e sem prejudicar suas atividades económicas.” (LEÃO, Martha Toribio. **Controle da Extrafiscalidade – Série Doutrina Tributária v. XVI**, *op. cit.*, p. 99-100).

³¹⁴ Ricardo Mariz de Oliveira pondera acerca dos parâmetros *mínimo* e *máximo* da tributação, considerando o mínimo existencial e a barreira ao confisco tributário: “Entretanto, é possível dizer que a capacidade contributiva estabelece sempre um parâmetro de mínimo e máximo, pois sem ela ninguém deve ser compelido a recolher tributo, qualquer que seja sua espécie e qualquer que seja seu valor, e acima dela ninguém pode ter tal obrigação. Daí que a obrigação tributária está necessariamente contida no valor económico da situação que configura o dever de pagar o tributo, indo do mínimo ao máximo, mas não sendo, ela em si, nem o mínimo nem o máximo, pois aquele pode estar no limiar da subsistência e este no limite da tributação confiscatória, esta quando entendida pela quantidade do tributo exigido, e não sob outros critérios.” (OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Capacidade contributiva na realidade. *In*: MELO, Eduardo Soares de (org.). **Estudos em homenagem a José Eduardo Soares de Melo**, *op. cit.*, p. 114).

³¹⁵ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. 1. ed. Coimbra: Almedina, 2020. p. 522.

auto-subsistência do alimentando e até mesmo da condição social do devedor e do credor de alimentos (arts. 2004º e 2015º do Código Civil), pode ultrapassar, e de modo significativo, aquele mínimo à vida e a uma vida minimamente digna como pessoa. O que o legislador não pode, por certo, é adotar um comportamento racionalmente não fundado, como o afinal se verificar entre nós, em que a lei prevê apenas um mínimo de existência individual (e não conjugal ou familiar) e limitado somente à categoria de rendimentos provenientes do trabalho dependente.³¹⁶

A grandeza econômica (e fato signo presuntivo de riqueza) “renda”³¹⁷ tem sido utilizada para avaliar a parcela destinada ao mínimo existencial, de modo que somente o excedente deste limite mínimo passaria a revelar a disponibilidade econômica e jurídica para que o rendimento auferido pudesse ser submetido à tributação pelo imposto sobre a renda.

Para além desta consideração, também se tem cada vez mais trabalhado no Brasil com o chamado “princípio da renda líquida”, consistente na adequação da renda obtida após a dedutibilidade de despesas essenciais – renda “líquida” – como base impositiva do imposto sobre a renda. Tal princípio e a sua relação com o mínimo existencial foi explicado em artigo dedicado ao tema por Victor Borges Polizelli:

O princípio da renda líquida em sua feição subjetiva se preocupa em manter um montante de renda livre da tributação e, desta forma, serve aos propósitos da determinação da efetiva capacidade contributiva. O princípio da renda líquida subjetiva exige, outrossim, a dedução de despesas voltadas à garantia do mínimo existencial, bem como de despesas excepcionais inevitáveis. A renda gasta para garantir o mínimo existencial beneficia exclusivamente ao contribuinte na sua esfera privada. Segundo o princípio da renda líquida subjetiva, o contribuinte deve poder manter um mínimo existencial a salvo de interferência do Estado. A capacidade de pagar tributos somente começa após estarem cobertos todos os gastos associados às necessidades essenciais da vida.³¹⁸

E concluiu:

O princípio da renda líquida subjetiva abrange despesas que são consideradas “inevitáveis” e que, portanto, diminuem a capacidade contributiva,

³¹⁶ *Ibidem*, p. 522-523.

³¹⁷ Destaca-se a obra de Klaus Tipke e Douglas Yamashita: “O princípio da capacidade contributiva protege o *mínimo existencial*. Enquanto a renda não ultrapassar o mínimo existencial não há capacidade contributiva. O mesmo resulta da dignidade humana e do princípio do Estado Social. O princípio da capacidade contributiva atende a ambos os princípios. Num Estado Liberal não é permitido que o mínimo existencial seja subtraído pela tributação, parcial ou totalmente, e uma compensação seja dada em benefícios previdenciários. O Estado não pode, como Estado Tributário, subtrair o que, como Estado Social, deve devolver. Não apenas para o imposto de renda, mas para todos os impostos, o mínimo existencial é um tabu. O princípio da “unidade do ordenamento jurídico” determina que o mínimo existencial fiscal não fique abaixo do mínimo existencial do direito da seguridade social.” (TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**, *op. cit.*, p. 34).

³¹⁸ POLIZELLI, Victor Borges. O princípio da renda líquida. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coord.). **Direito tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira**. São Paulo: IBDT, 2019. p. 37-38.

mostrando-se alheias à esfera de obtenção da renda (isto é, tais despesas não apresentam um vínculo direto com a obtenção da renda). São geralmente despesas que beneficiam o contribuinte na sua esfera privada, pois os gastos assecuratórios da própria existência do indivíduo envolvem suas necessidades básicas de manutenção. O princípio da renda líquida subjetiva busca manter o mínimo existencial incólume à tributação.³¹⁹

Desta feita, alguns ajustes poderiam ser realizados na legislação referente ao imposto sobre a renda para contemplar verdadeiramente a tributação sobre a renda líquida e preservar o mínimo existencial.

O princípio da capacidade contributiva, portanto, representa imperativo normativo essencial para a interpretação do mínimo existencial negativo e a sua oponibilidade à tributação tendente a retirar do indivíduo a sua capacidade de sustento e preservação das condições materiais mínimas de sua família.

4.9.8 O princípio da legalidade

O artigo 150, inciso I, da Constituição Federal de 1988 determina que o poder tributante não poderá exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça³²⁰, enunciado este que reforça o constante no artigo 5º, inciso II, de que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei³²¹. Vale destacar que as isenções tributárias também respeitam ao princípio da legalidade tributária³²².

O princípio da legalidade tributária decorre do Estado de Direito e encontra fundamento direto no princípio republicano³²³, pois as regras de comportamento editadas para alterar e

³¹⁹ *Ibidem*, p. 38.

³²⁰ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; [...]” (BRASIL, 1988).

³²¹ BRASIL, 1988.

³²² Neste sentido, ponderou José Souto Maior Borges: “O princípio da legalidade da tributação (*nullum tributum sine lege*) não tem eficácia apenas sob o aspecto positivo do estabelecimento de tributos mas também sob o prisma negativo da exoneração fiscal, porque, se inexistente tributo sem que a lei o institua, tampouco existe isenção tributária sem lei que a determine.” (BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**, *op. cit.*, p. 38).

³²³ Geraldo Ataliba ponderou que: “Se assim é, desde que se adotou o princípio republicano – que postula que a função política é desempenhada por órgãos representativos, com mandato periódico e debaixo de um estatuto de responsabilidades –, impõe-se o pleno prestígio do princípio do consentimento dos tributos, ao lado dos princípios da legalidade, generalidade e proporcionalidade da tributação. A estes se acrescente, como reforço, o controle jurisdicional da administração (de que magistralmente cuidou Seabra Fagundes).” (ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**, *op. cit.*, p. 127).

preservar a dinâmica social somente podem ser criadas por representantes eleitos pelo povo. No que concerne aos enunciados específicos (artigo 5º, inciso II, e artigo 150, inciso I, da Constituição Federal), o intérprete pode alcançar o entendimento de que a obrigação tributária é *ex lege* e somente existe nos limites impostos por um diploma normativo produzido por representantes eleitos do povo. Esta é a melhor resultante da história da evolução da legalidade na tributação³²⁴ nos tempos conhecidos pelo ser humano.

Sobre o princípio da legalidade tributária, asseverou José Eduardo Soares de Melo:

O princípio da legalidade constitui uma das garantias do Estado de Direito, despenhando uma função de proteção dos direitos dos cidadãos, insculpido como autêntico dogma jurídico pela circunstância especial de a Constituição Federal haver estabelecido, como direito e garantia individual, que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” (art. 5º, II). Somente com a expedição de normas editadas pelos representantes do próprio povo (Poder Legislativo) é que tem nascimento, modificação ou extinção de direitos e obrigações, competindo à Administração Pública expressa obediência ao princípio da legalidade (art. 37 da Constituição Federal).³²⁵

A ação de tributar³²⁶, portanto, decorre do exercício da competência tributária pelo legislador ligado ao ente político dotado da aptidão de inovar no sistema tributário, cuja previsão da competência impositiva consta expressamente na Constituição Federal de 1988.

³²⁴ Sobre a origem do princípio da legalidade, Bernardo Ribeiro de Moraes afirmou: “O princípio da legalidade, relativo à matéria tributária, historicamente, prende-se à própria razão de ser dos Parlamentos. Foi conhecido como princípio do consentimento antecipado dos tributos pelos súditos. Inicialmente, para exigir-se tributos, bastava o consento do indivíduo. Depois, exigiu-se o consenso coletivo. A introdução de qualquer gravame fiscal dever ser precedida pelo consentimento geral dos representantes escolhidos pelo povo. Todavia, foi somente durante o reinado de João Sem Terra, na Inglaterra, que os barões, diante do peso e das injustiças nas exigências financeiras, se rebelaram e impuseram determinadas condições, mediante um estatuto que objetivava a tutela de seus direitos, mormente coibindo a atividade tributária absolutamente extorsiva. Ao Rei, politicamente, não restou senão aceitar o texto que lhe foi apresentado, hoje conhecido como a primeira Constituição Inglesa, denominada *Magna Carta Libertatum*, sancionada em Runnymede em 15 de junho de 1215. Uma das normas constantes da carta imposta pelos senhores feudais ao Rei João Sem Terra, com o objetivo de evitar as represálias deste contra seus inimigos, estava consignada no artigo XII, segundo o qual “nenhum auxílio ou contribuição se estabelecerá em nosso Reino sem o consentimento de nosso comum Conselho do Reino”. Estava firmado, assim, o princípio do consentimento dos tributos pelos súditos. Assim, na sua versão inicial, o princípio da legalidade tributária representava o princípio do consentimento dos impostos, tendo o significado de um sistema de proteção do contribuinte diante dos possíveis abusos da monarquia.” (MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**, *op. cit.*, p. 393-394).

³²⁵ MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**, *op. cit.*, p. 18.

³²⁶ Conforme afirmou Clélio Chiesa: “A ação de tributar, especialmente a de criar, modificar e extinguir tributos, está submetida ao princípio da estrita legalidade. Significa dizer que os tributos somente podem ser criados, modificados ou extintos por meio de lei (art. 150, I, da CF). Logo, exercer as autorizações atribuídas às pessoas políticas na Constituição Federal nada mais é que legislar sobre tributação. Nessa esteira, a competência legislativa é a aptidão outorgada às pessoas políticas para legislar sobre matéria tributária.” (CHIESA, Clélio. *Imunidades: competência e limites da regulação infraconstitucional*. In: MELO, Eduardo Soares de (org.). **Estudos de direito tributário: homenagem a José Eduardo Soares de Melo**, vol. I. São Paulo: Malheiros, 2020. p. 147). Ainda, merece destaque a didática explicação de Geraldo Ataliba: “A hipótese de incidência é a descrição hipotética e abstrata de um fato. É parte da norma tributária. É o meio pelo qual o legislador institui um tributo. Está criado um

E o suporte textual do artigo 150, inciso I³²⁷, seja pelo reforço, seja pela integração com os demais princípios e regras insculpidos no Texto Magno, autoriza a construção de outras regras e princípios, conforme assevera o jurista Humberto Ávila:

Em outras hipóteses há apenas um dispositivo, a partir do qual se constrói mais de uma norma. Bom exemplo é o exame do enunciado prescritivo que exige lei para a instituição ou aumento de tributos, a partir do qual pode-se chegar ao princípio da legalidade, ao princípio da tipicidade, à proibição de regulamentos independentes e à proibição de delegação normativa.³²⁸

O derivado “princípio da tipicidade tributária” reflete a exigência de que a lei (em sentido estrito) editada para instituir o tributo estabeleça os aspectos fundamentais da hipótese de incidência jurídica, conforme assinala Paulo de Barros Carvalho:

O veículo introdutor da regra tributária no ordenamento há de ser sempre a lei (sentido lato), porém o princípio da estrita legalidade diz mais do que isso, estabelecendo a necessidade de que a lei advéncia traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional. Esse *plus* caracteriza a *tipicidade tributária*, que alguns autores tomam como outro postulado imprescindível ao subsistema de que nos ocupamos, mas que pode, perfeitamente, ser tudo como uma decorrência imediata do princípio da estrita legalidade.³²⁹

Por fim, deve-se alertar que no universo de prescrições tributárias, as obrigações determinadas no texto de lei deverão ser previsíveis e jamais destrutivas dos direitos e garantias fundamentais, bem como deverão sempre buscar a neutralidade na determinação de rumos socioeconômicos, posto que a neutralidade absoluta do impacto econômico dos tributos é impossível, mas a determinação sob limites e a confiança de que o poder tributante não extrapolará as fronteiras da Constituição Federal são garantias da neutralidade da tributação

tributo, desde que a lei descreva sua h.i., a ela associando o mandamento ‘pague’. A competência para criar tributos é privativa do legislador, onde, como no Brasil, vige o princípio da legalidade (art. 150, I). A criação de tributos – que se traduz na descrição hipotética dos fatos cuja ocorrência dá nascimento às obrigações tributárias concretas – é a mais solene e elevada manifestação da competência tributária de que são investidas as pessoas públicas políticas. Esta manifestação precede lógica e cronologicamente a atividade concreta e efetiva de tributar. É primária, no sentido de que, sem ela, não pode haver ação tributária (tributação). É o próprio início da ação tributária.” (ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**, *op. cit.*, p. 66).

³²⁷ No que concerne especificamente aos benefícios fiscais, prescreve o artigo 150, § 6º: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.” (BRASIL, 1988).

³²⁸ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**, *op. cit.*, p. 50.

³²⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**, *op. cit.*, p. 182.

como barreiras que não impedirão a distribuição da nova riqueza, a propriedade conquistada e a prosperidade individual.

A obediência à legalidade, sob a perspectiva retrocitada, transforma a lei em autêntica expressão dos representantes do povo, editada para obter recursos para a manutenção do Estado e consecução dos serviços essenciais, preservado o mínimo existencial enquanto patrimônio inatingível pela incidência tributária.

4.9.9 O princípio da irretroatividade tributária

O artigo 150, inciso III, alínea ‘a’, da Constituição Federal³³⁰ consagra o princípio da irretroatividade tributária, preservando os fatos sociais já ocorridos da transformação em fatos jurídicos tributários por força de lei posterior. A retroatividade da lei tributária somente é autorizada nas restritas hipóteses do artigo 106 do Código Tributário Nacional³³¹.

Conforme lecionou Roque Antonio Carrazza³³²: “a irretroatividade da lei protege o contribuinte contra o arbítrio do Estado, que não pode modificar, para pior, situações fiscais (i) já consolidadas ou (ii) já aperfeiçoadas, embora ainda pendentes de condição”.

³³⁰ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;” (BRASIL, 1988).

³³¹ “Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.” (BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>. Acesso em: 02 ago. 2021).

³³² CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**, *op. cit.*, p. 284.

A irretroatividade já consta do rol de direitos e garantias individuais do artigo 5º, da Constituição Federal ao determinar que “*a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada*” (artigo 5º, inciso XXXVI).

4.9.10 O princípio da não surpresa (anterioridades)

Após as modificações introduzidas por duas emendas constitucionais no artigo 150 da Constituição Federal – precisamente, as Emendas nº 3/1993 e 42/2003³³³ – o sistema constitucional tributário passou a contar com regras específicas para evitar que o pagador de tributos fosse surpreendido³³⁴ com a alteração normativa que acarretasse a instituição ou a majoração de tributo com efeitos imediatos, bem como a possibilidade de instituição de alguns específicos impostos com finalidade extrafiscal para incidir logo após a publicação da norma tributária concernente.

A “anterioridade tributária”, em sentido amplo, consiste na determinação do essencial lapso temporal que deve ser respeitado pela lei tributária antes de inaugurar o seu período de produção dos efeitos prescritos nas hipóteses normativas. O atributo da validade consiste na conformidade da norma e na sua aptidão de subsistir no sistema jurídico posto.

³³³ Ao analisar as modificações introduzidas na Constituição Federal por meio da Emenda nº 42/2003, Paulo de Barros Carvalho observou o seguinte: “Diante das alterações introduzidas pela Emenda Constitucional, podemos afirmar a existência de quatro regime para a vigência das leis que instituem ou aumentam tributos, decorrentes da conjugação dos princípios da anterioridade e da noventena, bem como suas exceções: (i) a regra geral é a aplicação cumulada desses dois princípios; (ii) em se tratando de empréstimos compulsórios motivados por calamidade pública ou guerra externa, imposto de importação, imposto de exportação, imposto sobre operações de crédito, câmbio, e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários, e impostos extraordinários, não se aplica a anterioridade nem o prazo nonagesimal; (iii) o imposto sobre a renda e a fixação da base de cálculo dos impostos sobre a propriedade de veículos automotores e sobre a propriedade predial e territorial urbana sujeitam-se à anterioridade, mas estão excluídos da exigência de vacância legislativa por noventa dias; e (iv) ao imposto sobre produtos industrializados e às contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social, conquanto excepcionados da anterioridade, aplica-se a noventena.” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**, *op. cit.*, p. 184-185).

³³⁴ Isabela Bonfá de Jesus, Ricardo Bonfá de Jesus e Fernando Bonfá de Jesus afirmaram que: “O princípio da anterioridade evita a surpresa e garante a segurança jurídica ao contribuinte para que não lhe seja cobrado tributo do dia para a noite. Isto é, as pessoas políticas não podem instituir ou majorar tributos e passar a cobrá-los ao seu bel prazer.” (JESUS, Isabela Bonfá de; JESUS, Fernando Bonfá de; JESUS, Ricardo Bonfá de. **Manual de direito e processo tributário**, *op. cit.*, p. 56).

O mandamento previsto no artigo 150, inciso III, alíneas ‘b’ e ‘c’³³⁵, determina que os tributos deverão respeitar entre a data de sua instituição por lei e o início da inovação no plano fenomênico o próximo exercício fiscal e/ou noventa dias. A depender do tipo tributário, a anterioridade de exercício é combinada com a anterioridade de 90 dias, ou ambas são exclusivas. Há hipóteses em que a autorização para a produção de efeitos é imediata, exclusão plena das anterioridades tributárias.

Acerca de eventual instituição de lei em desacordo com o princípio da anterioridade tributária, ponderou Aires Fernandino Barreto:

Ofensa à anterioridade implica insegurança e incerteza, estabelecendo o princípio da surpresa como critério informador do relacionamento entre Estado e cidadão; entre fisco e contribuinte. Em nome de episódicos interesses imediatistas do governo, ou do fisco, ter-se-ia inteiramente posta de lado a segurança, a lealdade e a previsibilidade da ação estatal, como critérios informadores de todo o direito público.³³⁶

E arremata:

Pretender isso é suprema subversão, porque a anterioridade é um corolário do constitucionalismo e encontra raízes desde 1215, na Magna Carta, ditada pelo Rei João Sem Terra, como o documento precursor do constitucionalismo moderno. Por outro lado, esse modo de ver é radicalmente incompatível com o conceito de República, que se adota como princípio fundamental de todo o nosso sistema constitucional. Um sistema de governo em que a representatividade republicana é a chave de abóbada de todo o direito não admite insegurança, surpresa e deslealdade com o clima de relacionamento Estado-cidadão.³³⁷

³³⁵ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

III - cobrar tributos:

[...]

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

[...]

§ 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.” (BRASIL, 1988).

³³⁶ BARRETO, Aires Fernandino. **Curso de direito tributário municipal**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 41.

³³⁷ *Ibidem*.

Conforme o alerta de José Eduardo Soares de Melo³³⁸ e Paulo de Barros Carvalho³³⁹, não se deve confundir o princípio da anterioridade com o “antigo” princípio da anualidade, pois a cobrança de tributos não está mais condicionada à previsão no orçamento, ainda que mantida a diretriz da previsão orçamentária de receitas e despesas, conforme o artigo 165, § 5º e § 8º, da Constituição Federal³⁴⁰.

4.9.11 O princípio da vedação da tributação com efeito de confisco

O artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal de 1988 estabelece que:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;³⁴¹

³³⁸ “O princípio da *anterioridade* não se confunde com o princípio da *anualidade*, que dispõe sobre a necessidade da lei tributária também ser anterior à lei orçamentária. Nesse passo, sublinho que na Constituição de 1946 (art. 141, § 34) o orçamento deveria ser renovado anualmente (salvo a tarifa aduaneira e o imposto lançado por guerra), sendo tal princípio abolido com a Emenda nº 18/65 (art. 25), mas restaurado com a Constituição de 1967 (art. 153, § 29), e mais uma vez suprimido com a Emenda nº 1/69.” (MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**, *op. cit.*, p. 24).

³³⁹ “Ainda remanesce o hábito de mencionar-se o princípio da anualidade, no lugar da anterioridade, o que, a bem do rigor, substancia erro vitando. Aquele primeiro (anualidade) não mais existe no direito positivo brasileiro, de tal sorte que uma lei instituidora ou majoradora de tributos pode ser aplicada no ano seguinte, a despeito de não haver específica autorização orçamentária. Para tanto, é suficiente que o diploma legislativo seja publicado no tempo que antecede ao início do exercício financeiro em que se pretenda efetuar a cobrança da exação criada ou aumentada.” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**, *op. cit.*, p. 183).

³⁴⁰ “Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

[...]

§ 5º A lei orçamentária anual compreenderá:

I - o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;

II - o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;

III - o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

[...]

§ 8º A lei orçamentária anual não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita, nos termos da lei. [...]” (BRASIL, 1988).

³⁴¹ BRASIL, 1988.

Como corolário da proteção à propriedade privada (artigo 5º, *caput* e incisos XXII e XXIII³⁴²), o artigo 150, inciso IV, prescreve que o “tributo” – todas as espécies tributárias – não deve ser utilizado com efeito de confisco. A vedação ao confisco impera sobre a relação jurídico-tributária em todo o seu ciclo evolutivo possível, inclusive na hipótese de inadimplemento e necessária cominação de penalidades, imposição de juros e correção monetária, no qual será conjuntamente interpretado pelo exegeta para denunciar eventuais abusos na cobrança do crédito tributário e construir a norma individual ao postulado constitucional da proporcionalidade.

É da essência da relação jurídico-tributária estabelecida entre o poder tributante e o cidadão pagador de tributos que seja legitimada a entrega de uma parcela do patrimônio privado ao Estado, com a finalidade de fazer cumprir compromissos constitucionais de manutenção do funcionamento do próprio Estado, bem como a consecução de serviços públicos que asseguram a concretização de direitos e garantias fundamentais.

O confisco – e, neste caso, a ideia de confisco – para qualquer sociedade organizada que seja orientada pelos princípios constitucionais da legalidade, igualdade, impessoalidade, capacidade contributiva, os (sobre)princípios da segurança jurídica e da justiça, além dos direitos fundamentais à propriedade e liberdade, pode ser compreendido como a ação do Estado tendente a impedir o exercício de direito individual (ou coletivo), de tal modo que seja subtraída parcela substancial do bem ou obstado o exercício de direito de titularidade do particular – aqui também compreendido o extremo da tomada total do bem ou inviabilização absoluta do exercício de direito – sem a prévia e justa indenização e o devido fundamento em norma que justifique a medida como excepcional, porém necessária ao atingimento de finalidade de interesse público³⁴³.

³⁴² “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

XXII - é garantido o direito de propriedade;

XXIII - a propriedade atenderá a sua função social;” (BRASIL, 1988).

³⁴³ Afirmou Karina Pawlowsky: “[...] Proibir que o tributo seja utilizado com efeito de confisco, assim, significa vedar às pessoas políticas tributantes que instituem ou majorem tributos de tal modo que eles tenham os mesmos efeitos econômicos correspondentes à absorção da propriedade particular, sem justa indenização, e de modo que essa absorção soe como uma penalidade, injusta, aliás, porque não decorrente da prática de qualquer ilícito pelo particular.” (PAWLOWSKY, Karina. **A utilização do tributo com efeito de confisco e sua vedação constitucional**, *op. cit.*, p. 56).

O confisco – e ainda se está no plano da ideia de confisco nos Estados Constitucionais modernos – pode ser verificado em atos produzidos por quaisquer dos poderes constituídos do Estado.

O Executivo incorre na ação confiscatória ao: (a) agir em oposição ao mandamento legal, no que concerne a qualquer medida imposta sobre o patrimônio privado, de tal modo que resulte na diminuição de bens e direitos sob titularidade dos cidadãos; (b) conspurcar a moralidade administrativa, ao agir sob a justificação de regras alheias aos mandamentos legais e ao costume da administração; e (c) editar normas com o conteúdo de lei (em sentido estrito) visando atingir o patrimônio privado, salvo na (odiosa) hipótese de autorização constitucional para inovar no ordenamento por meio de seus atos.

O Legislativo produz o confisco ao editar leis incompatíveis com os princípios e regras constitucionais, de tal modo a violar os preceitos republicanos ao frustrar a igualdade ou determinar condições que impeçam a vida digna dos representados.

Finalmente, o Poder Judiciário coaduna com o confisco (i) ao prolatar decisões que mantêm atos atentatórios contra o patrimônio privado emanados do Poder Legislativo ou Poder Executivo, ou (ii) por deixar de reconhecer a inaptidão da norma questionada para subsistir no sistema, mantendo a sua eficácia. Evidentemente, decisões judiciais aberrantes que invadam a competência de outros poderes, produzam a majoração de multas tributárias tipificadas ou mesmo a carga tributária incidente, são invariavelmente confiscatórias.

No subsistema das normas tributárias, o constituinte foi dedicado na enunciação do princípio de tributo com efeito de confisco, ainda que já tivesse determinado o dever do legislador de observar a capacidade contributiva dos sujeitos passivos para inovar por meio de leis na instituição de impostos para que todos os poderes da república fossem limitados a compreender o fenômeno tributário sob a limitação da justa imposição, cuja transgressão seria qualificada como confisco tributário.

Isto significa a possibilidade de o sujeito passivo demonstrar que determinado tributo, ou mesmo a incidência conjunta dos tributos³⁴⁴, ultrapassa as finalidades arrecadatórias, ou

³⁴⁴ Neste sentido, Ives Gandra da Silva Martins afirmou “Há, como já disse, tributos confiscatórios e incidências confiscatórias representadas pelo conjunto de tributos não confiscatórios. É que o direito individual a ser preservado não é a média da carga tributária geral, mas o acréscimo desta sobre cada incidência que define, em cada caso particular, a existência ou não do confisco.” (MARTINS, Ives Gandra da Silva. Direitos fundamentais

mesmo propósitos extrafiscais claramente aferíveis a partir da construção da norma de incidência pelo intérprete, pois produz efeito nefasto sobre direitos e garantias fundamentais, em especial contra a propriedade e a liberdade.

O princípio esculpido no artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal é cláusula fundamental do estatuto constitucional dos pagadores de tributos brasileiros. Não se admite norma emanada de poder constituído que ultrapasse os limites do tributo autorizado constitucionalmente, ainda que se reconheça a dificuldade de configurar o confisco em determinadas situações³⁴⁵.

Por esta razão, mediante a prova dos efeitos nefastos da tributação – seja pelo tributo em si, ou os deveres acessórios impostos ao contribuinte – sobre o patrimônio privado, o contribuinte (ou responsável) poderá demonstrar que os efeitos da tributação ultrapassam quaisquer propósitos justificadores da tributação. Eis, mais uma vez, a possibilidade de argumentar com base nos fundamentos da república e nos objetivos fundamentais da república, pois a tributação que afronte àqueles enunciados incorporados ao princípio republicano brasileiro incorrerá em afronta ao próprio fundamento de existência do Estado brasileiro.

Ao ultrapassar os propósitos justificadores da tributação, seja no contexto do lançamento de ofício ou exigida a constituição do crédito tributário pelo sujeito passivo no lançamento por homologação, e desde que provado o excesso, verifica-se o confisco tributário.

É importante ressaltar a importância da prova acerca dos efeitos confiscatórios, pois toda norma se presume válida até que sobrevenha outra norma que a retire do sistema jurídico, ainda que possa a administração pública adotar expedientes de mitigação, o Legislativo revogar a norma, ou mesmo o Poder Judiciário (se provocado) retirar-lhe a eficácia por decisão judicial³⁴⁶. A ação confiscatória não é autorizada para qualquer poder constituído e deve ser

dos contribuintes. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. **Direitos Fundamentais dos Contribuintes: Homenagem ao Jurista Gilmar Ferreira Mendes**. São Paulo: Almedina, 2021. p. 77).

³⁴⁵ Sobre o tema, ponderou Ives Gandra da Silva Martins: “Não é fácil definir o que seja confisco, entendendo eu que sempre que a tributação agregada retire a capacidade de o contribuinte se sustentar e se desenvolver (ganhos para suas necessidades essenciais e ganhos superiores ao atendimento destas necessidades para reinvestimento ou desenvolvimento) estar-se-á perante o confisco.” E o autor conclui: “Se a soma dos diversos tributos incidentes representa carga que impeça o pagador de tributos de viver e se desenvolver, estar-se-á perante carga geral confiscatória, razão pela qual todo o sistema terá que ser revisto, mas principalmente aquele tributo que, quando criado, ultrapasse o limite da capacidade contributiva do cidadão.” (MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O sistema tributário na Constituição**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 281-282).

³⁴⁶ Acerca do princípio constitucional da vedação ao confisco tributário e o papel desempenhado pelo Supremo Tribunal Federal para obstar a carga tributária incidente desmedida ou as multas que ultrapassam qualquer juízo de proporcionalidade e razoabilidade, destaca-se o trecho do voto do relator Ministro Celso de Mello no julgamento da Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 1075-1/DF: “[...]É cabível, em sede de controle

combatida sob a justificativa da defesa de direitos e garantias individuais, inclusive, se a tributação (ou o conjunto de tributos incidentes) comprometer o mínimo existencial³⁴⁷.

Acerca da vedação do tributo confiscatório e a proteção ao mínimo existencial (“mínimo vital”), asseverou Estevão Horvath:

Pensamos que o respeito ao “mínimo vital” é obrigatório não somente em face do princípio da capacidade contributiva, mas também decorre do princípio que veda a utilização do tributo com efeitos confiscatórios.

Parece-nos claro que tributar-se o mínimo de que uma pessoa necessita para sobreviver dignamente é privá-la de sua renda (que nem renda é, no sentido jurídico) e confiscar, literalmente, seu meio de sobrevivência.³⁴⁸

A análise dos efeitos tributários de incidência (isolada ou conjunta) deve considerar tanto a proteção ao mínimo existencial, decorrente do princípio da dignidade da pessoa humana e mensurável a partir da capacidade contributiva subjetiva, quanto o próprio excesso que não apenas compreende o básico de subsistência, mas toma a propriedade, cria obstáculos à liberdade ou inviabiliza a atividade econômica³⁴⁹.

normativo abstrato, a possibilidade de o Supremo Tribunal Federal examinar se determinado tributo ofende, ou não, o princípio constitucional da não-confiscatoriedade consagrado no art. 150, IV, da Constituição da República. Hipótese que versa o exame de diploma legislativo (Lei 8.846/94, art. 3º e seu parágrafo único) que instituiu multa fiscal de 300% (trezentos por cento). - A proibição constitucional do confisco em matéria tributária - ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento, pelo contribuinte, de suas obrigações tributárias - nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas. - O Poder Público, especialmente em sede de tributação (mesmo tratando-se da definição do "quantum" pertinente ao valor das multas fiscais), não pode agir imoderadamente, pois a atividade governamental acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade que se qualifica como verdadeiro parâmetro de aferição da constitucionalidade material dos atos estatais. [...]” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.075-1/DF – Distrito Federal**. Requerente: Confederação Nacional do Comercio – CNC. Requerido: Congresso Nacional. Relator: Min. Celso de Mello. Brasília, 17 de junho de 1998. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=392114>>. Acesso em: 05 set. 2021).

³⁴⁷ Afirmou Lilian Márcia Balmant Emerique o seguinte: “Assim, o mínimo vital no plano tributário é fundamento do princípio da capacidade contributiva e do princípio da igualdade substancial, com isso são vedadas medidas que configurem um desrespeito à capacidade contributiva e que gerem efeitos confiscatórios. Portanto, quaisquer interferências estatais de ordem tributária que diminuam ou prejudiquem o gozo do mínimo existencial podem ser confrontadas com o intuito de restabelecer os patamares necessários para a manutenção digna da vida dos contribuintes.” (EMERIQUE, Lilian Márcia Balmant. O princípio da igualdade e o mínimo existencial. In: BOTTALLO, Eduardo Domingos (org.). **Direito tributário – Homenagem a Geraldo Ataliba**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 310).

³⁴⁸ HORVATH, Estevão. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 75.

³⁴⁹ Sob esta perspectiva, Karina Pawlowsky observou que: “A norma que veda a utilização de tributos com efeito de confisco, assim, além de impedir, de forma imediata, a tributação quantitativamente exacerbada dos índices referentes ao mínimo existencial, proíbe a tributação excessiva dos rendimentos ou patrimônio remanescentes – deduzidos os valores relativos ao mínimo existencial, portanto.” (PAWLOWSKY, Karina. **A utilização do tributo com efeito de confisco e sua vedação constitucional**, *op. cit.*, p. 145).

A tributação somente pode alcançar a riqueza deduzida do montante adequado a garantir o mínimo existencial do pagador de tributos e de sua família, consoante o princípio da capacidade contributiva. Da riqueza líquida remanescente, verifica-se se a incidência tributária acaba por reduzir drasticamente a propriedade ou obstar o exercício de direitos. Caso o excesso seja verificado, o princípio de proteção contra o confisco deve ser invocado para reprimir tal repercussão nociva sobre o patrimônio do pagador de tributos.

4.9.12 O princípio da liberdade de tráfego

Reproduzindo determinação contida na tradição de diplomas constitucionais brasileiros, o artigo 150, inciso V³⁵⁰, da Constituição Federal de 1988 contempla a vedação às limitações de tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público.

Para preservar a livre circulação de bens entre as unidades federadas, obstando que a tributação seja utilizada para evitar o ambiente mercantil nacional e romper com o federalismo, o artigo 152³⁵¹ prescreveu a vedação aos Estados, Distrito Federal e Municípios de estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino. Aliada à uniformidade de tributação devida pela União Federal, bem como o respeito a tratados internacionais dos quais o Brasil é signatário, temos que o artigo 152 apenas revela que a tributação não poderá inviabilizar o ambiente comercial mediante restrições formuladas à bens e serviços a partir de origem ou destino.

Acerca da compreensão dos dispositivos analisados, afirmou José Eduardo Soares de Melo:

Este princípio constitui reafirmação do princípio federativo, coibindo a exigência de gravames tributários que acarretem o impedimento da livre circulação entre os Estados e Municípios, sendo que o seu destinatário é o

³⁵⁰ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;” (BRASIL, 1988).

³⁵¹ “Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.” (BRASIL, 1988).

legislador respectivo, não podendo ser criada uma autêntica barreira fiscal, como é o caso de dificultar a livre movimentação física de bens e pessoas, mediante a imposição de substanciais ônus de ICMS.³⁵²

Os dispositivos não apenas explicitam que a tributação não poderá ser manejada para restringir a circulação de indivíduos pelo território nacional ou mesmo as transmissões (onerosas ou não-onerosas) de bens por sujeitos localizados em distintas regiões, como consagra direitos e garantias individuais da Constituição Federal, em especial, relacionadas às liberdades individuais e coletivas.

Somente se constrói uma sociedade livre (artigo 3º, inciso I, da Constituição Federal), se houver liberdade de locomoção dos indivíduos e a proteção de ambiente de negócios para os bens em circulação no território nacional.

4.9.13 O princípio da uniformidade geográfica

O artigo 151, inciso I³⁵³, da Constituição Federal estabelece o princípio da uniformidade geográfica (ou da uniformidade da tributação instituída pela União) – seguindo a tradição de ordens constitucionais do passado para preservar o pacto federativo, a autonomia municipal³⁵⁴ e, especialmente, evitar o rompimento com o imperativo republicano da igualdade –, ainda que o constituinte de 1988 tenha conferido à União Federal um número maior de competências tributárias.

A concentração de autorizações constitucionais para tributar na União Federal somente se justifica se a instituição dos tributos, para além da observância de outros princípios e regras

³⁵² MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**, *op. cit.*, p. 36.

³⁵³ “Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País; [...]” (BRASIL, 1988).

³⁵⁴ Conforme ponderou Paulo de Barros Carvalho: “Surge explícito na redação cristalina do art. 151, I, da Carta Magna. Colocando em termos afirmativos, se traduz na determinação imperativa de que os tributos instituídos pela União sejam uniformes em todo território nacional. É fácil ver, nas suas dobras, mais uma confirmação do postulado federativo e da autonomia dos Municípios, posto que o constituinte vedou a eventualidade de qualquer distinção ou preferência relativamente a um Estado, a um Município ou ao Distrito Federal, em prejuízo dos demais.” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**, *op. cit.*, p. 190).

da própria Constituição, seja exercício mediante lei que não proporcione diferenciação entre regiões do Brasil³⁵⁵.

Admite-se como exceção ao princípio da uniformidade da tributação apenas a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País³⁵⁶. Exemplo típico desta situação abrangida pela autorização constitucional é a privilegiada Zona Franca de Manaus, instituída originalmente sob o governo de Juscelino Kubitschek³⁵⁷, aprimorada pelo governo dos militares³⁵⁸ e mantida consoante a determinação da própria Constituição Federal de 1988³⁵⁹.

O artigo 151, inciso II³⁶⁰, ainda estabelece que é vedado à União Federal tributar a renda das obrigações da dívida pública dos entes políticos, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes.

Por fim, estabelece o artigo 151, inciso III³⁶¹, em harmonia à rígida distribuição do poder de tributar e o respeito à autonomia dos entes políticos, que a União Federal está proibida de instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios. Ainda que a Constituição Federal tenha feito referência apenas às isenções, a

³⁵⁵ Segundo Aliomar Baleeiro: “Em consequência dessa uniformidade, as discriminações dos tributos limitar-se-ão a critérios pessoais, reais, ou de valor, mas nunca de lugar. Dentro da mesma categoria, ninguém pagará o imposto federal, numa região, em base maior do que em outra. O habitante de qualquer Município tem direito a igualdade de tratamento tributário federal, que o não distinga do resto do país.” (BALEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**, *op. cit.*, p. 215).

³⁵⁶ Percebe-se que tal diferenciação cumpre com dois dos *objetivos fundamentais* da república brasileira, no que concerne à autorização para tributação de impacto reduzido para *garantir o desenvolvimento nacional* (artigo 3º, inciso II, da Constituição Federal) e *erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais* (artigo 3º, inciso III, da Constituição Federal).

³⁵⁷ Instituída originalmente pela Lei nº 3.173, de 6 de junho de 1957.

³⁵⁸ Vide o Decreto-lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967.

³⁵⁹ Prescreve o artigo 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal de 1988: “Art. 40. É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição. Parágrafo único. Somente por lei federal podem ser modificados os critérios que disciplinaram ou venham a disciplinar a aprovação dos projetos na Zona Franca de Manaus.” (BRASIL, 1988).

³⁶⁰ “Art. 151. É vedado à União:

[...]

II - tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes;” (BRASIL, 1988).

³⁶¹ “Art. 151. É vedado à União:

[...]

III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.” (BRASIL, 1988).

interpretação das normas constitucionais viabiliza o entendimento da aplicabilidade para quaisquer incentivos ou benefícios fiscais, ou financeiros-fiscais.

4.9.14 O princípio da igualdade (isonomia) tributária

O artigo 150, inciso II³⁶², da Constituição Federal dispõe sobre o princípio da igualdade tributária. Imperativo de característica formal, este princípio decorre da igualdade (artigo 5º, *caput*³⁶³, da Carta Magna) de todo o sistema constitucional de submissão dos brasileiros na mesma medida e com as mesmas repercussões estabelecidas no texto legal.

Consiste em derivação direta do princípio republicano³⁶⁴, na medida em que o regime político não tolera distinções entre indivíduos que enfrentam circunstâncias idênticas, em especial, para fins de incidência tributária sobre o patrimônio privado. Para além da igualdade formal perante a lei, admite-se a igualdade relativa³⁶⁵ na lei para dispor sobre situações reveladoras de condições específicas (e desiguais), de tal modo que o ônus tributário seja

³⁶² “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;” (BRASIL, 1988).

³⁶³ “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...]” (BRASIL, 1988).

³⁶⁴ Conforme afirmou Geraldo Ataliba: “Não é por outra razão que o texto constitucional prescreve, de modo claríssimo, que os tributos se classificam segundo determinado critério exatamente em atenção às exigências do princípio da isonomia: obtém-se a igualdade diante dos impostos pelo respeito à capacidade contributiva; nas contribuições, pelo critério do benefício; nas taxas, pelo da compensação de despesas. No campo punitivo, a intensidade das punições corresponde ao princípio da retribuição, à vista da valoração legislativa dos bens jurídicos tutelados. As aparentes desigualdades, encontradas nas leis, hão de ser meios e modos de corrigir ou superar diferenças existentes entre pessoas ou situações, ou medidas tendentes a promover a igualdade jurídica onde contingências sociais, naturais, econômicas, geográficas etc. ensejem configurar-se desigualdade, de tal modo que a imparcialidade da lei ou do Estado importaria verdadeira consagração e oficialização de tais desigualdades.” (ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**, *op. cit.*, p. 159-160).

³⁶⁵ José Eduardo Soares de Melo afirmou que “A lei deve reger com iguais disposições os mesmos ônus e as mesmas vantagens – situações idênticas – e, reciprocamente, distinguir, na repartição de encargos e benefícios as situações que sejam entre si distintas, de sorte a aquinhó-las ou gravá-las em proporção às suas diversidades. Os conceitos de igualdade e desigualdade são relativos, impõem a confrontação e o contraste entre duas ou várias situações, pelo que onde uma só existe não é possível indagar de tratamento igual ou discriminatório.” (MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**, *op. cit.*, p. 29).

diferenciado em função da previsão da excepcionalidade, cuja segregação jamais pode derivar de ato arbitrário de qualquer autoridade investida de poder público.

O princípio da isonomia tributária contempla o mesmo núcleo essencial do princípio da igualdade, influenciado também pelos princípios da capacidade contributiva e princípio de vedação ao tributo com efeito de confisco, cujos contornos são delineados pelo sistema tributário nacional que impede que contribuintes em situação idêntica sejam tratados de maneira distinta, mas estipula o respeito à aptidão do indivíduo de pagar tributo³⁶⁶ sem que isto comprometa o mínimo existencial.

Neste sentido, inclusive, afirmou Martha Toribio Leão:

Com efeito, o princípio da isonomia impõe que a diferenciação dos contribuintes ocorra de forma a respeitar um critério adequado e razoável com relação à finalidade indutora perseguida pela norma. É ele quem vai controlar a impossibilidade de aplicação de critérios arbitrários. Além disso, a aplicação da capacidade contributiva servirá para controlar se a norma tributária incide, de fato, sobre uma manifestação de riqueza compatível com a incidência daquela carga tributária, e sem afetar o mínimo existencial e provocar o confisco da propriedade privada. Como referido, a mitigação na aplicação da capacidade contributiva como regra geral de discriminação dos contribuintes só se justifica perante a existência de uma eficácia indutora, que legitime a necessidade de intervenção na ordem vigente e trabalhe, de forma eficaz, para extinguir o cenário de desigualdade que reclama a intervenção política. Por essa razão, o controle de eficácia também se mostra fundamental como forma de legitimar a utilização das normas indutoras na medida em que, conforme já analisado, não há norma indutora sem efeito indutor.³⁶⁷

Eventuais distinções entre contribuintes somente poderão ocorrer se pautadas pelas diretrizes oriundas dos objetivos fundamentais da república (artigo 3º), inclusive, caso a tributação incidente comprometa o mínimo existencial do pagador de tributos.

³⁶⁶ Destaca-se, nesta diretriz, trecho da obra de Elizabeth Nazar Carrazza: “Importante remarcar, portanto, que o princípio da igualdade não se restringe à proibição de distinguir, como tradicionalmente se afirmava. Especialmente em matéria tributária, o seu outro polo, ou seja, o dever de distinguir é inafastável, sempre que se esteja diante de situações fáticas que justifiquem tal proceder. É o que ocorre quando se procura aplicar o princípio da capacidade contributiva, já que a capacidade econômica varia de cidadão para cidadão.” (CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **Iptu e Progressividade – Igualdade e Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 51)

³⁶⁷ LEÃO, Martha Toribio. **Controle da Extrafiscalidade – Série Doutrina Tributária v. XVI**, *op. cit.*, p. 134-135.

4.9.15 As competências tributárias

No campo das competências tributárias – enquanto aptidão jurídica para criar abstratamente os tributos em observância à irrenunciável legalidade para a inovação³⁶⁸ no sistema jurídico – é notório o labor do constituinte ao dividir os impostos autorizados³⁶⁹ no sentido de evitar choques comprometedores da unicidade e harmonia da federação, cujas hipóteses de incidência primordialmente referidas na estrutura descritiva dos fatos passíveis de transformação pelo fenômeno impositivo são definidoras das situações que poderão ser alcançadas pela norma tributária. A concorrência na imposição e a imprevisibilidade foram efetivamente afastadas no texto da Carta de direitos de 1988.

Roque Antonio Carrazza estabeleceu as características fundamentais das competências tributárias³⁷⁰, quais sejam: (i) privatividade, (ii) indelegabilidade, (iii) incaducabilidade, (iv) inalterabilidade, (v) irrenunciabilidade e (vi) facultatividade.

Conforme observou Geraldo Ataliba³⁷¹, cada pessoa política “dispõe de uma faixa privativa de impostos a exigir. Quem diz privativa, diz exclusiva, quer dizer: excludente de tôdas as demais pessoas.” E concluiu ao alertar que a “exclusividade da competência de uma pessoa implica proibição peremptória, *erga omnes*, para exploração desse campo.”³⁷²

A “indelegabilidade” impede que os entes políticos investidos do poder de tributar ofertem para outro ente tributante os poderes que foram delegados pelo constituinte. Isso significa a impossibilidade de transigir esta regra estruturante do sistema, na medida em que proporcionaria o desequilíbrio entre poderes que foram distribuídos por ocasião da promulgação da Constituição Federal de 1988.

A “incaducabilidade” da competência tributária se refere à impossibilidade de retirar da esfera de poder do ente político a possibilidade de instituição do tributo pelo seu não exercício

³⁶⁸ Asseverou Paulo de Barros Carvalho: “Competência legislativa é a aptidão de que são dotadas as pessoas políticas para expedir regras jurídicas, *inovando* o ordenamento positivo. Opera-se pela observância de uma série de atos, cujo conjunto caracteriza o procedimento legislativo.” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**, *op. cit.*, p. 233).

³⁶⁹ Conforme observou José Souto Maior Borges: “A competência tributária consiste pois numa autorização e limitação constitucional para o exercício do poder tributário.” (BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**, *op. cit.*, p. 30).

³⁷⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**, *op. cit.*

³⁷¹ ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**, *op. cit.*, p. 106.

³⁷² *Ibidem*.

– falta de edição da hipótese de incidência por meio de lei – ou mesmo admitir qualquer estabelecimento de prazo de vigência da competência impositiva.

A “inalterabilidade” se refere à impossibilidade de a pessoa política detentora de competência tributária modificar os contornos do tributo que foi reservado sob sua titularidade, seja para ampliar ou restringir o texto constitucional. Também faz alusão à preservação do pacto federativo e da autonomia municipal, ao combater emendas constitucionais tendentes a modificar o desenho distributivo de competências impositivas da Carta Magna.

Ante a rigidez do texto constitucional e a dedicada distribuição do poder de tributar para que as pessoas políticas pudessem fazer frente às despesas inerentes ao funcionamento da máquina pública e prestação de serviços essenciais, entende-se que as competências tributárias são “irrenunciáveis” pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, pois pertencentes ao modelo de distribuição e limitação do poder de tributar, sem que os entes políticos, por conveniências momentâneas ou oportunismo de seus governantes de ocasião, pudessem transigir acerca do modelo positivado pelo constituinte.

Por fim, a “facultatividade” se refere à possibilidade de exercício da competência legiferante, uma vez que o constituinte distribuiu rigidamente as competências impositivas, mas desta ação do constituinte não se pode conceber a origem do tributo. Este somente passará a existir no sistema a partir da edição da lei³⁷³ pelo poder legislativo vinculado ao ente político tendente a criar a hipótese de incidência específica do tributo.

Ainda, verifica-se que os enunciados constitucionais que estabelecem as competências tributárias também expressam conceitos sobre os tributos admitidos pelo sistema e que poderão ser instituídos por meio de lei. Nesse sentido, afirmou Humberto Ávila:

Os termos constantes dos dispositivos constitucionais que atribuem poder de tributar aos entes federados exprimem conceitos, isto é, significados que conotam propriedades necessárias e suficientes para sua configuração: necessárias no sentido de que, sem elas, o conceito não se constata; suficientes no sentido de que, com elas, o conceito se verifica. A interpretação dos dispositivos constitucionais relativos à atribuição de poder de tributar e a aplicação de regras de competência tributária não podem produzir resultados extensivos ou analógicos, pois estes, conquanto eventualmente permitidos

³⁷³ Afirma Roque Antonio Carrazza: “Noutro falar, na medida em que o exercício da competência tributária não está submetido a prazo, a pessoa política pode criar o tributo quando lhe aprouver. Tudo vai depender de uma opção, a ser feita pelos seus Poderes Executivos e Legislativo, sempre, é claro, por meio de lei (no mais das vezes *ordinária*, mas, no caso dos empréstimos compulsórios e dos impostos residuais, *complementar*).” (CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**, *op. cit.*, p. 567).

pelos particulares, não podem ser admitidos nos âmbitos em que os direitos fundamentais dos cidadãos são restringidos pelo exercício do poder estatal.³⁷⁴

A partir do próprio texto constitucional, precisamente, em relação aos impostos distribuídos entre as pessoas políticas, seria possível constatar a adequação à proteção do mínimo existencial negativo, direta ou indiretamente, na descrição das regras que orientam os referidos impostos.

Ao atribuir competência à União Federal para a instituição do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (artigo 153, inciso III), o constituinte estabeleceu que o imposto seria informado pelos critérios da generalidade³⁷⁵, universalidade³⁷⁶ e progressividade nos termos da lei. Disto podem ser extraídas algumas conclusões: 1ª) todos os rendimentos de todos os indivíduos serão alcançados pelo imposto sobre a renda, de modo que o legislador poderá estabelecer os rendimentos que serão computados na base de cálculo do imposto, sendo possível conceber a exclusão de determinados valores presumivelmente relacionáveis às despesas mínimas para propiciar a vida digna ao sujeito passivo; 2º) ao estabelecer a técnica da tributação progressiva, admite-se tanto a existência de faixas de medida de grandes riquezas percebidas e acumuladas no exercício e as respectivas alíquotas elevadas, quanto a possibilidade de isenção das faixas inferiores de rendimentos que seriam necessários para suportar custos essenciais.

A União Federal também tem competência para a instituição de imposto sobre (as operações com) produtos industrializados (artigo 153, IV), condicionado o imposto à seletividade e à não-cumulatividade. Isto significa que bens essenciais ao consumo popular serão tributados por alíquotas menores do que os bens supérfluos, além da técnica da não-

³⁷⁴ ÁVILA, Humberto. **Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito**. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 68.

³⁷⁵ Sobre a generalidade, destaca-se trecho da obra conjunta de Luís Eduardo Schoueri e Roberto Quiroga Mosquera: “A *generalidade*, enquanto critério, visa assegurar que ninguém seja excluído da tributação. É o oposto aos privilégios. Na história da tributação, muitos foram os privilegiados. Na Idade Média, clero e nobreza eram isentos da tributação, já que contribuam para o bem comum (o primeiro com suas orações e a última com seu sangue), restando ao povo, daí, contribuir com seu bolso. Ainda recentemente, tivemos, no Brasil, classes que ficaram excluídas do imposto de renda, como os militares, os magistrados e os parlamentares. Tais privilégios por conta da profissão causavam ojeriza ao constituinte de 1988, que fez questão de inserir, no art. 150, II, ao tratar da igualdade, que fica *proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função exercida pelo contribuinte*.” (SCHOUERI, Luís Eduardo; MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Manual da tributação direta da renda**. São Paulo: IBDT, 2020. p. 16)

³⁷⁶ Sobre a universalidade do imposto sobre a renda asseverou Ricardo Mariz de Oliveira: “A maior pureza que o princípio da universalidade deu ao imposto de renda, pureza que não havia outrora, também o tornou o imposto mais justo do Sistema Tributário Nacional, eis que esse princípio redundava na necessidade de que a incidência ocorra sobre a renda líquida, e é com esta que o contribuinte paga o imposto, além de ser com ela que faz seus gastos e outros investimentos. Apenas comparativamente, note-se como tais qualidades não existem num tributo que se limite a incidir sobre as receitas brutas.” (OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda (2020)**, vol. 1. São Paulo: IBDT, 2020. p. 326).

cumulatividade que implica na autorização para a compensação entre créditos calculados sobre o imposto incidente na operação anterior e o abatimento com os débitos de operações próprias, evitando a ocorrência do efeito cascata que repercutiria no preço final ao consumidor.

O imposto federal incidente sobre a propriedade territorial rural (artigo 153, inciso VI) não incidirá sobre pequenas glebas rurais – definidas em lei – desde que o proprietário explore apenas este imóvel e não mantenha a propriedade de outro.

Aos Estados foi concedida a competência tributária do ICMS (artigo 155, inciso II) que também é orientado pela seletividade e a não cumulatividade. Portanto, respeitadas as limitações de alíquotas estipuladas pelo Senado Federal, os produtos essenciais deverão sofrer uma menor tributação, bem como a não-cumulatividade deverá operar para reduzir o impacto do tributo nas cadeias produtivas.

Por fim, foi atribuída a competência para tributar os imóveis prediais e territoriais urbanos aos Municípios, admitida a técnica da progressividade em função do valor do imóvel – inclusive para cumprir com a função social, conforme o artigo 182, § 4º, inciso II³⁷⁷ – para reduzir a carga incidente sobre propriedades mais modestas e, ainda, combater a exploração imobiliária que desvirtue o direito de habitação previsto constitucionalmente.

4.9.16 As imunidades tributárias

A distribuição de competências impositivas pode ser analisada tanto a partir do rígido desenho distributivo de autorizações constitucionais conferidas para que os entes políticos possam estabelecer tributos por meio de lei, autorizando, respeitados os princípios e regras constitucionais, que o Legislador incorpore medidas de política tributária no interesse da pessoa política ao editar a correspondente hipótese de incidência tributária, quanto pela proteção de

³⁷⁷ “Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes.

[...]

§ 4º É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de:

[...]

II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo;” (BRASIL, 1988).

determinadas situações, pessoas e bens, dos efeitos da tributação, evitando que o fenômeno impositivo inviabilize a existência de determinadas iniciativas.

Dentro do modelo republicano brasileiro, a Constituição não cria meros limites ao poder de tributar, mas expressamente determina os poderes de tributar restritivamente, de modo que fatos alheios à previsão constitucional não podem ser tributados. Adicionalmente, também estabelece expressamente as situações que sequer podem ser objeto de lei tendente a produzir o fenômeno impositivo, pois inexistente tal possibilidade de deliberação pelo Legislador vinculado ao ente político.

O artigo 150, inciso VI³⁷⁸, da Constituição Federal de 1988 enuncia normas de “incompetência tributária”, incorporadas também em decorrência de experiências constitucionais do passado, estabelecendo as “imunidades tributárias” para determinadas pessoas e fatos, configurando verdadeiro óbice constitucionalmente qualificado ao nascimento do fenômeno impositivo. Mais que isso, a proibição de construção da lei que pretenda alcançar as situações protegidas pela Carta Magna.

Paulo de Barros Carvalho desenvolveu o seguinte conceito sobre imunidades tributárias:

[...] Recortamos o conceito de imunidade tributária, única e exclusivamente, com o auxílio de elementos jurídicos substanciais à sua natureza, pelo que podemos exibi-la como a *classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição da República, e que*

³⁷⁸ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

VI - instituir impostos sobre:

[...]

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.

[...]

§ 2º - A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

§ 3º - As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

§ 4º - As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.” (BRASIL, 1988).

*estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.*³⁷⁹

Já Regina Helena Costa concluiu o seguinte sobre as imunidades tributárias:

*A imunidade tributária, então, pode ser definida como a exoneração, fixada constitucionalmente, traduzida em norma expressa impeditiva da atribuição de competência tributária ou extraível, necessariamente, de um ou mais princípios constitucionais, que confere direito público subjetivo a certas pessoas, nos termos por ela delimitados, de não se sujeitarem à tributação.*³⁸⁰

As imunidades tributárias são expressas determinações do constituinte no sentido de preservar pessoas, situações e bens da tributação, positivadas para que a criatividade do legislador não se desenvolva de modo a alcançar tais limites. Podem ser apresentadas as seguintes imunidades constitucionais explícitas no texto constitucional:

- (i) imunidade recíproca, aplicável também às autarquias e às fundações na consecução de suas finalidades sociais, no que concerne à impossibilidade de tributação do patrimônio, bens e serviços entre os entes federados (artigo 150, inciso VI, alínea ‘a’), decorrente do próprio princípio federativo e da autonomia municipal;
- (ii) imunidade dos templos de qualquer culto³⁸¹ (artigo 150, inciso VI, alínea ‘b’) – impossibilidade de tributação do patrimônio, bens e serviços dos templos religiosos no desenvolvimento de rituais e de atividades relacionadas ao seu objeto, decorrente do direito à liberdade religiosa;
- (iii) imunidade dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos (artigo 150, inciso VI, alínea ‘c’), condicionada ao atendimento dos requisitos legais, decorrente da liberdade política, do direito à educação e da solidariedade promovida pela própria sociedade civil;

³⁷⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**, *op. cit.*, p. 205.

³⁸⁰ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: Teoria e análise da jurisprudência do STF**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 52.

³⁸¹ Marco Aurélio Mello analisou a imunidade dos templos de qualquer culto nos seguintes termos: “A imunidade prevista na alínea ‘b’ do artigo 150, inciso VI, da Constituição, que faz referência aos “templos de qualquer culto”, objetiva assegurar e estimular a liberdade de crença e a prática de cultos religiosos, direitos fundamentais consagrados expressamente pela Carta de 1988 no artigo 5º, inciso VI. O Diploma Maior busca impedir obstáculos de ordem econômico-financeira ao exercício dessas liberdades fundamentais. Considerado esse propósito e afastada a interpretação literal, deve ser implementada a aplicação do preceito e voltada a proteger da imposição fiscal quaisquer bens e serviços vinculados às atividades essenciais das entidades religiosas.” (MELLO, Marco Aurélio. **Escritos de direito público contemporâneo**, *op. cit.*, p. 404).

(iv) imunidade das operações envolvendo livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão (artigo 150, inciso VI, alínea ‘d’), decorrente da liberdade de educação, informação, imprensa, manifestação cultural e artística;

(v) imunidade dos fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e obras em geral interpretadas por artistas brasileiros, bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser (artigo 150, inciso VI, alínea ‘e’), decorrente da liberdade artística e de manifestação cultural;

(vi) a imunidade para efeitos de incidência do IPI sobre bens destinados ao exterior (artigo 153, § 3º, inciso III);

(vii) a imunidade para efeitos de incidência do ITR das pequenas glebas rurais, desde que o proprietário não explore outro imóvel (artigo 153, § 4º, inciso II);

(viii) a imunidade para efeitos de incidência do IOF sobre o ouro enquanto ativo financeiro (artigo 153, § 5º);

(ix) a imunidade para efeitos de incidência do ICMS sobre operações com bens (e prestação de serviços específicos da competência estadual) destinados ao exterior (artigo 155, § 2º, inciso X, alínea ‘a’);

(x) a imunidade para efeitos de incidência do ICMS sobre operações que destinem a outros Estados o petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica (artigo 155, § 2º, inciso X, alínea ‘b’);

(xi) a imunidade para efeitos de incidência do ICMS sobre prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita (artigo 155, § 2º, inciso X, alínea ‘d’);

(xii) a imunidade para efeitos de incidência do ITBI sobre a incorporação de bens e direitos ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, exceto se a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda

desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil (artigo 156, § 2º, inciso I);

(xiii) a imunidade de impostos federais, estaduais, distrital e municipais incidente sobre as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária (artigo 184, § 5º);

(xiv) a imunidade de contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico sobre receitas de exportação (artigo 149, § 2º, I);

(xv) a imunidade das contribuições para a seguridade social das entidades beneficentes de assistência social nos termos da lei (artigo 195, § 7º);

(xvi) a imunidade de taxas para a celebração de casamento (artigo 226, § 1º);

(xvii) a imunidade de taxas cobradas pela prestação de serviços de transporte público aos brasileiros (e residentes) maiores de 65 anos (artigo 230, § 2º);

(xviii) a imunidade de taxas cobradas para fins de peticionamento aos poderes públicos (artigo 5º, inciso XXXIV, alínea 'a');

(xix) a imunidade de taxas cobradas para obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal (artigo 5º, inciso XXXIV, alínea 'b');

(xx) a imunidade de taxas cobradas para a propositura de ação popular (artigo 5º, inciso LXXIII);

(xxi) a imunidade de taxas cobradas dos reconhecidamente pobres pelo registro civil de nascimento (artigo 5º, inciso LXXVI, alínea 'a');

(xxii) a imunidade de taxas cobradas dos reconhecidamente pobres pela obtenção de certidão de óbito (artigo 5º, inciso LXXVI, alínea 'b');

(xxiii) a imunidade de taxas cobradas pela impetração de habeas corpus e habeas data (artigo 5º, inciso LXXVII); entre outras.

As imunidades aos tributos supramencionados foram positivadas pelo constituinte para preservar direitos e garantias individuais, afastando a tributação sobre pessoas, situações e bens

como consequência da manutenção e preservação do compromisso constitucional de tributar de acordo com os fundamentos e objetivos fundamentais do princípio republicano³⁸².

4.9.17 A lei complementar no direito tributário

O artigo 146 da Constituição Federal estabeleceu as incumbências da lei complementar³⁸³ para estabelecer as normas gerais de tributação e o óbice aos conflitos que possam afetar a integridade e a harmonia do Estado. Segundo este dispositivo, cabe à lei complementar³⁸⁴: (i) dispor sobre conflitos de competência entre os entes da federação, (ii) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e (iii) estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária³⁸⁵.

O artigo 146, inciso II, da Constituição Federal³⁸⁶, pode ser compreendido como a atribuição de competência ao Congresso Nacional para editar a lei complementar que regule as

³⁸² A existência de imunidades tributárias está em consonância com a própria compreensão da tributação nos tempos modernos, pois o tributo não pode ser utilizado como medida de redução patrimonial das pessoas imotivadamente. Os recursos obtidos devem ser vertidos para a máquina pública e para o benefício dos próprios pagadores de tributos. Neste sentido, lecionou Alberto Nogueira: “A tributação não pode ser instrumento de submissão do homem, mas de sua plena libertação, pois que sua única razão de ser, na contemporaneidade trimilenar, é o respeito e o atendimento ao homem, verdadeiro titular e destinatário dessa fundamental e indispensável atividade.” (NOGUEIRA, Alberto. **Teoria dos princípios constitucionais tributários – A nova matriz da cidadania democrática na pós-modernidade tributária**. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. p. 171).

³⁸³ Segundo Celso Ribeiro Bastos “Em síntese, a lei complementar caracteriza-se por dois pontos: pelo âmbito material predeterminado pelo constituinte e pelo *quorum* especial para sua aprovação, que é diferente do *quorum* exigido pela aprovação da lei ordinária.” (BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**, *op. cit.*, p. 359).

³⁸⁴ “Art. 69. As leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta.” (BRASIL, 1988).

³⁸⁵ A Emenda Constitucional nº 42/2003 estabeleceu a obscura possibilidade de uma lei complementar “*estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo*” (artigo 146-A). Isto significa a legitimação da atuação da União para intervir na concorrência por meio da tributação. A ampla atribuição de poderes somente (e dificilmente) poderia autorizar tal intervenção, se respeitados os demais princípios tributários e os já expostos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil. Certamente, um “*cheque em branco*” que poderia resultar na mais imprudente modificação do ambiente de negócios brasileiro e transfiguração dos propósitos tributários de um Estado de Direito.

³⁸⁶ Neste sentido, asseverou Hugo de Brito Machado: “A rigor, porém, toda regra da Constituição Federal que trate de matéria tributária é, de algum modo, limitação ao poder de tributar. Assim, quando, em seu art. 146, II, diz que cabe à lei complementar regular as limitações constitucionais do poder de tributar, está concedendo ao Congresso Nacional competência para explicitar o que entender que está implícito em qualquer de suas regras pertinentes à relação tributária. Entretanto, se atribuirmos à expressão “limitações ao poder de tributar” um significado menos abrangente, diremos que elas consistem naquelas regras da Constituição que instituem as imunidades tributárias – vale dizer, regras que expressamente colocam limites ao poder de tributar, excluindo a possibilidade de tributação de pessoas (imunidade subjetiva) ou de fatos ou coisas (imunidade objetiva) que mencionam.” (MACHADO, Hugo de Brito. **Lei complementar tributária**. São Paulo: Malheiros Editores, 2010. p. 179).

limitações ao poder de tributar, explicitando o sentido de normas já contidas no texto constitucional, ou derivando, a partir de imperativos constitucionais, novas regras para limitar a ação fiscal sobre os direitos e garantias dos sujeitos passivos.

Isto quer dizer o seguinte:

1º - o conjunto de enunciados dispostos no título reservado ao Sistema Tributário Nacional, interpretado em harmonia com as outras disposições da Constituição Federal, são a limitação “constituída” e “originária” ao poder de tributar, desta conformando, por esforço do intérprete, o “estatuto constitucional do contribuinte”, vinculando o “legislador” à estrita observância das disposições constitucionais ao instituir as hipóteses de incidências autorizadas pelo constituinte por meio das competências tributárias rigidamente distribuídas aos entes federados;

2º - para atender aos objetivos fundamentais da república, preservar a federação, proteger direitos e garantias dos sujeitos passivos e impedir que a interpretação das leis que instituíram as hipóteses de incidência tributária pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, no limite das suas competências impositivas, afrontem quaisquer normas esculpidas pelo constituinte, o Congresso Nacional está autorizado – e obrigado, a depender da circunstância – a editar lei complementar para regular os limites à tributação no ordenamento jurídico brasileiro, seja na edição de texto normativo apto a influenciar a interpretação de leis ordinárias editadas em aparente desconformidade com o sistema, seja para viabilizar o acesso dos sujeitos passivos ao processo administrativo ou judicial por meios ainda não previstos no sistema jurídico; ou, até mesmo, uniformizar nacionalmente os limites de atuação da administração fazendária em complementação às normas já existentes no Código Tributário Nacional.

O poder constituinte estabeleceu os pilares da República Federativa do Brasil, pois somente admite a tributação nos seus estritos limites positivados no topo da hierarquia das normas, e o seu exercício pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios somente pode se perfectibilizar a partir da edição de leis por representantes eleitos pelo povo.

Ao “poder constituído” está determinado o poder-dever de editar leis complementares para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, caso os cidadãos brasileiros sejam vitimados pelo abuso por quaisquer dos poderes da república sob a suposta justificativa da incidência tributária legítima.

Surge o estatuto do contribuinte, portanto, como exercício pelo Congresso Nacional do poder-dever de editar a lei complementar para assegurar que os limites constitucionais à tributação sejam observados, seja pela explicitação do conteúdo constitucional, seja pela edição de dispositivos que impeçam a aplicação de normas em desacordo com os fundamentos e objetivos fundamentais da república.

A verificação de incidências tributárias que afrontem a dignidade da pessoa humana, em afronta ao também ao princípio republicano, por exemplo, poderia motivar o poder legislativo a editar uma lei complementar com o amparo no artigo 146, inciso II, da Constituição Federal.

A este respeito, destaca-se a manifestação de José Eduardo Soares de Melo:

“Todavia, é difícil estipular o volume máximo da carga tributária, ou fixar um limite de intromissão patrimonial, enfim, o montante que pode ser suportado pelo contribuinte. O Poder Público há de se comportar pelo critério da razoabilidade, a fim de possibilitar a subsistência ou sobrevivência das pessoas físicas, e evitar as quebras das pessoas jurídicas, posto que a tributação não pode cercear o pleno desempenho das atividades privadas e a dignidade humana.”³⁸⁷

E arremata:

“Sob esse aspecto, tem cabimento a edição de lei complementar (de âmbito nacional) para regular as limitações ao poder de tributar (art. 146, II, da Constituição), tendo em mira os limites extremos compatíveis com a carga tributária suportável pelos contribuintes. Considerando todas as potencialidades tributárias, o legislador nacional terá condição de estabelecer um limite de ônus fiscal para os tipos de operações, em que pese a dificuldade que encontrará para não ferir o princípio da autonomia em matéria tributária.”³⁸⁸

Assim, o Legislador poderá editar a lei complementar contemplando as regras referentes à proteção ao mínimo existencial, estabelecendo as hipóteses de transgressão do poder de tributar ao atingir os recursos necessários para a vida digna, o procedimento de verificação, e outras questões relacionadas para suprir esta deficiência do atual ordenamento jurídico brasileiro.

³⁸⁷ MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**, *op. cit.*, p. 34.

³⁸⁸ *Ibidem*, p. 34-35.

5 O DIREITO TRIBUTÁRIO E O MÍNIMO EXISTENCIAL APLICÁVEL ÀS PESSOAS FÍSICAS

Os capítulos anteriores foram desenvolvidos para demonstrar que a ideia de mínimo existencial de *status negativus* decorre da interpretação de enunciados normativos positivados nas Constituições modernas no sentido de reconhecer o dever do Estado de assegurar a dignidade da pessoa humana, mediante o compromisso de fazer cumprir direitos e garantias fundamentais e limitar a ação fiscal de acordo com o princípio da capacidade contributiva e o princípio de vedação do tributo com efeito de confisco.

Modernamente, concebe-se que o poder de tributar e as sanções que podem ser aplicadas pelo Estado – nas suas feições fiscal e policial – sempre decorrerão de lei aprovada por representantes do povo, cuja enunciação dos limites assume, inclusive, a forma de tipicidade das condutas que poderão ser tributadas, ou ações reprováveis e reprovadas que poderão ser sancionadas a partir do devido processo de averiguação. A proporcionalidade, desta feita, é princípio orientador da justa medida do tributo e da pena, constituindo imperativo para todos os sujeitos investidos de poder público, seja pela confiança do voto aos membros do Poder Legislativo, seja pelo estrito cumprimento da lei pelo Poder Executivo, e, ainda, na interpretação do sistema normativo para pacificar litígios pelo Judiciário.

No caso brasileiro, a Constituição de 1988 estabeleceu a dignidade da pessoa humana como um dos fundamentos da república (artigo 1º, inciso III), cujas ações dos poderes deverão sempre ser conduzidas em direção ao cumprimento dos objetivos fundamentais da república, quais sejam: (i) a construção de uma sociedade livre, justa e solidária; (ii) a garantia do desenvolvimento nacional; (iii) a erradicação da pobreza e da marginalização, de modo a reduzir as desigualdades sociais e regionais; e (iv) a promoção do bem comum, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação (artigo 3º da Constituição Federal).

A partir das disposições constitucionais acerca do poder de tributar – conformador do Sistema Tributário Nacional – a Constituição Federal enunciou os princípios constitucionais tributários, sejam os harmonizados e imediatamente decorrentes de direitos e garantias fundamentais, sejam os específicos para assegurar a efetividade da imposição. Também distribuiu as competências tributárias e estabeleceu as espécies de tributos que podem ser

instituídos no sistema, de tal modo a garantir que o patrimônio privado somente seria constrangido mediante o prévio conhecimento dos tipos exacionais existentes para conformar fundos de arrecadação não vinculados (impostos), ou dedicados à contraprestação de serviços públicos e despesas vinculadas (taxas e contribuições).

Até mesmo vislumbrou a regra de competência para a instituição de tributos excepcionalíssimos – imposto extraordinário e empréstimos compulsórios – cuja criação também fora autorizada pelo constituinte, revelando a preocupação de que o contribuinte, ainda que experimentando de situações excepcionalíssimas, não fosse extorquido pelas garras crescentes de um Estado desmedido.

Para determinados entes, bens e fatos sociais, ainda, estabeleceu normas de incompetência tributária – as imunidades – de tal modo que não existe possibilidade de alcance pela tributação destes entes e situações, pois os efeitos tributários seriam destrutivos, tornando inviável a própria existência ou consecução de propósitos sociais.

Diante do sistema tributário constitucional brasileiro, assumida a ausência da expressão “mínimo existencial” em seu texto, indaga-se sobre a natureza do mínimo existencial: um princípio, uma regra, uma imunidade ou um direito fundamental?

Adotando-se a premissa de que o princípio corresponde a um mandamento nuclear do sistema, superior pela carga axiológica que o compõe e fundamental para a construção do sentido das normas jurídicas por irradiar efeitos por todo o sistema, dificilmente o mínimo existencial seria concebido enquanto princípio.

Independentemente da consagração pela doutrina e jurisprudência de determinado princípio, percebe-se que do próprio texto constitucional são extraídos o princípio republicano – a informar todo o sistema no que concerne ao poder –, o princípio da dignidade da pessoa humana – integrante também do princípio republicano e comprometido com a preservação do indivíduo enquanto missão de Estado –, o princípio da capacidade contributiva – enquanto mandamento voltado a reconhecer a aptidão econômica das pessoas que se enquadrem na hipótese descrita na norma tributária como devedor de imposto nos limites quantitativos da lei –, entre tantos outros, positivados e utilizados para fundamentar o discurso jurídico desde a promulgação da Constituição Federal de 1988.

O mínimo existencial, cuja ideia pode ser descoberta a partir de ordens constitucionais vigentes do passado, e oriunda do direito estrangeiro, somente surge no direito brasileiro como resultante da interpretação conjunta de princípios e regras positivados.

Aliás, também pode ser referido como o “mínimo intangível” ou o “núcleo essencial dos direitos e garantias fundamentais”, na medida que representa a mínima expressão material que deve ser protegida para que determinado indivíduo consiga usufruir de uma vida digna.

Pode ser traduzido como mandamento dirigido ao sujeito, legitimando a dedução de determinadas despesas essenciais da base de cálculo de impostos; ou direcionado a determinar a ação do Estado no sentido de garantir determinado serviço ou mesmo recursos ao sujeito para que possa sobreviver; ou, ainda, como alguma das regras de competência e incompetência tributária dispostas na Constituição Federal.

Tendo em vista a possibilidade de o mínimo existencial assumir a condição de imunidade – caso o constituinte tivesse considerado a proteção contra a incidência tributária neste nível – como ocorre com algumas taxas na Constituição Federal para serviços essenciais³⁸⁹, ou surgir por esforço do legislador em reconhecer as oscilações de preços na economia e alterações nos padrões de consumo e subsistência, sendo devida a descrição minudente do seu alcance e os requisitos normativos de aplicação, entende-se que a qualificação como “regra” seria a mais adequada ao mínimo existencial negativo.

Ricardo Lobo Torres também entende que o mínimo existencial pode ser considerado uma regra, conforme observou:

O mínimo existencial não é um *valor*, por não possuir a generalidade e a abstração de idéias como as de liberdade, justiça e igualdade. Além disso, o mínimo existencial pode se traduzir, para a sua garantia, em regra jurídica, o que jamais acontece com os valores. Mas o mínimo existencial se deixa tocar e imantar permanentemente pelos valores da liberdade, a justiça, da igualdade e da solidariedade.³⁹⁰

E o autor arremata:

³⁸⁹ Neste sentido, asseverou Ricardo Lobo Torres: “A imunidade fiscal do mínimo existencial pode se referir também às taxas. Assim acontece quando se assegura a prestação estatal positiva (educação, assistência médica, etc.) independentemente de contraprestação pecuniária. A Constituição brasileira de 1824 garantia “os socorros públicos” (art. 179, 31) e dizia que a “instrução primária é gratuita a todos os cidadãos” (art. 179, 32). A Constituição portuguesa de 1826 também assegurava os socorros públicos (art. 29) e a instrução primária gratuita (art. 30), da mesma forma que a francesa de 1791.” (TORRES, Ricardo Lobo. **O direito ao mínimo existencial**, *op. cit.*, p. 6-7).

³⁹⁰ *Ibidem*, p. 83.

O mínimo existencial também não é *princípio jurídico*, por não exibir as principais características dos princípios, que são as de ser objeto de *ponderação* e de valer *prima facie*. De feito, o mínimo existencial não pode ser ponderado e vale definitivamente porque constitui o *conteúdo essencial dos direitos fundamentais*, que é *irredutível* por definição e *insuscetível de sopesamento*. [...]

O mínimo existencial é *regra*, porque se aplica por subsunção, constitui direitos definitivos e não se sujeita à ponderação.³⁹¹

Pela divergência acerca da possibilidade de conformação de uma imunidade tributária³⁹² específica no texto constitucional para o mínimo existencial, afirma-se a possibilidade de o mínimo existencial assumir a condição de norma de incompetência tributária, mas não exatamente a sua necessária preservação apenas como imunidade.

Considerando justamente as transformações econômicas e as abruptas mudanças no tecido social³⁹³, não há impedimento a que o Legislador³⁹⁴ exerça papel relevante no estabelecimento dos parâmetros de aferição do mínimo existencial. Critérios estes que também suscitam amplo debate, ante a sua abrangência e dificultosa mensuração³⁹⁵.

³⁹¹ *Ibidem*, p. 84.

³⁹² Sobre a localização do mínimo existencial como imunidade tributária: “A imunidade do mínimo existencial se situa aquém da capacidade contributiva, da mesma forma que a proibição de confisco veda a incidência além da aptidão de pagar. Em outras palavras, a capacidade contributiva começa além do mínimo necessário à existência humana digna.” (EMERIQUE, Lilian Márcia Balmant. O princípio da igualdade e o mínimo existencial. In: BOTTALLO, Eduardo Domingos (org.). **Direito tributário – Homenagem a Geraldo Ataliba**, *op. cit.*, p. 331).

³⁹³ Ingo Wolfgang Sarlet pondera que: “(...), a doutrina (mas também a jurisprudência) constitucional da Alemanha passou a sustentar que – e, em princípio, as opiniões convergem neste sentido – a dignidade propriamente dita não é passível de quantificação, mas sim as necessidades individuais que lhe são correlatas e que devem ser satisfeitas mediante prestações que são quantificáveis. Por outro lado, a necessária fixação, portanto, do valor da prestação assistencial destinada à garantia das condições existenciais mínimas, em que pese sua viabilidade, é, além de condicionada espacial e temporalmente, dependente também do padrão socioeconômico vigente. Não se pode, outrossim, negligenciar a circunstância de que o valor necessário para a garantia das condições mínimas de existência evidentemente estará sujeito a câmbios, não apenas no que diz com a esfera econômica e financeira, mas também concernente às expectativas e necessidades do momento.” (SARLET, Ingo Wolfgang. Direitos fundamentais sociais, mínimo existencial e o papel das assim camadas decisões estruturantes na perspectiva da jurisdição constitucional – Uma homenagem a Ricardo Lobo Torres. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; MACEDO, Marco Antonio Ferreira (coord.). **Direitos fundamentais e estado fiscal: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**, *op. cit.*, p. 127-128).

³⁹⁴ Tal atribuição ao Legislador é uma realidade na Alemanha, consoante ponderou Ingo Wolfgang Sarlet: “Ainda que a situação no Brasil seja diferente, nunca é demais lembrar que, na Alemanha, a própria definição do conteúdo do mínimo existencial é deferida em regra e em primeiríssima linha ao legislador, que, além do mais, deve estabelecer critérios claros, universais e isonômicos, embora simultaneamente deva [...] a legislação preservar as circunstâncias pessoais de cada indivíduo titular do direito, pois diferentes as necessidades de cada um. Salvo em casos excepcionais, também é verdade que o Tribunal Constitucional da Alemanha não substituiu as opções do legislador pela sua própria, o que se verifica mesmo no caso da atualização do valor do benefício pago aos requerentes e asilo, onde foi aplicado critério previsto na legislação, em caráter provisório, tendo sido apelado ao legislador para a edição de nova lei para o efeito de fixar o valor corrigido do benefício.” (*Ibidem*, p. 140-141).

³⁹⁵ Acerca da dificuldade no estabelecimento dos parâmetros observou Ana Paula de Barcellos: “[...] Não há quem possa, com seriedade intelectual, afirmar, por exemplo, que uma pessoa tem sua dignidade respeitada se não tiver o que comer ou o que vestir, se não tiver oportunidade de ser alfabetizada, se não dispuser de alguma forma de

Os parâmetros para a mensuração do mínimo existencial são invariavelmente complexos, pois não se admite apenas a proteção ao *mínimo vital*, mas às condições mínimas que convertem o destinatário da proteção nas concomitantes condições subjetivas de “ser humano”, “cidadão”, “portador de conhecimento e cultura”, “provedor de recursos para dependentes”, “trabalhador” ou “empreendedor”, “titular de direitos civis e políticos”, e etc.

Poderia se aventar a possibilidade de atribuir um parâmetro único a partir da Constituição Federal no valor correspondente ao salário-mínimo³⁹⁶, pois supostamente tal quantia seria suficiente para assegurar o mínimo de dignidade ao trabalhador³⁹⁷. No entanto, não poderia tal hipótese ser mais distante da realidade.

O salário-mínimo³⁹⁸, ainda que possivelmente tenha sido criado para estabelecer um valor mínimo como contrapartida pelo trabalho, visando justamente permitir que o trabalhador pudesse “comer”, “vestir”, “morar”, “cuidar” e alcançar satisfação pessoal com tal importância, em verdade, criou para fins de política previdenciária, assistencial e orçamentária um parâmetro monetário para fins de cálculos econômicos e concessão de benefícios vinculados à seguridade social³⁹⁹.

abrigo.” (BARCELLOS, Ana Paula de. **A eficácia jurídica dos princípios constitucionais: O princípio da dignidade da pessoa humana**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011. p. 298).

³⁹⁶ Segundo Fernando Aurélio Zilveti o salário-mínimo: “É a menor quantia de renda absolutamente necessária para a sobrevivência digna do contribuinte. É preciso haver um consenso entre Fisco e contribuinte de modo que o imposto não fira direitos fundamentais do cidadão, como o direito à alimentação, saúde, educação, habitação, ao exercício profissional etc. Interpretando a Constituição, como fizeram alguns autores nacionais e estrangeiros, tem-se que o salário mínimo deve atender a todas as necessidades vitais ali descritas, o que pode ser entendido como um parâmetro do mínimo existencial, isento de qualquer tributação.” (ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 203).

³⁹⁷ “Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

[...]

IV - salário mínimo, fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo, sendo vedada sua vinculação para qualquer fim; [...]. (BRASIL, 1988).

³⁹⁸ Sobre o tema, ponderou o economista Fábio Giambiagi: “A concepção de que o salário-mínimo representa um valor básico associado ao padrão elementar de dignidade que um indivíduo merece como pagamento pelo seu trabalho tem raízes éticas e morais profundas e se justifica por motivos auto-explicáveis. O problema é que no Brasil [...] a política do salário-mínimo se confunde com a questão previdenciária e assistencial, uma vez que o Governo Federal paga benefícios a cerca de 16 milhões de pessoas cuja remuneração é representada pelo piso previdenciário. E este, por sua vez, pela Constituição, não pode ser inferior ao salário-mínimo.” (GIAMBIAGI, Fábio. **Brasil, raízes do atraso: paternalismo x produtividade**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007. p. 85)

³⁹⁹ Esta também é a conclusão de Fábio Giambiagi: “A lógica da indexação do piso previdenciário e assistencial ao salário-mínimo, na Constituinte de 1988, era proteger as aposentadorias básicas dos efeitos da inflação. A inflação gerava distorções tão fortes, que muitas vezes era impossível acompanhar o ritmo de aumento dos preços, mas a necessidade de evitar uma explosão social faria com que pelo menos o salário-mínimo tivesse o seu poder aquisitivo preservado. Daí a importância de se “amarrar” as aposentadorias e os benefícios sociais básicos a uma variável vista como mais rígida à queda em termos reais, no contexto daquela inflação galopante. O propósito era

Ademais, verifica-se que o salário-mínimo atual está abaixo da primeira faixa de tributação estipulada na tabela progressiva do imposto sobre a renda das pessoas físicas, legitimando a argumentação de que o salário-mínimo não seria adequado a estabelecer a melhor medida do mínimo existencial⁴⁰⁰.

Importa ao presente estudo destacar a dimensão negativa do mínimo existencial – ou mínimo existencial negativo – aplicável aos rendimentos e ao patrimônio de pessoas físicas, pois mesmo sendo titulares de direitos e garantias fundamentais previstas na Constituição Federal e destinatárias de ações positivas do Estado para assegurar condições dignas de existência, a realidade tem demonstrado a incapacidade institucional de atendimento à tais preceitos constitucionais.

Afirmou o jurista português José Carlos Vieira de Andrade que diante da incapacidade de o Estado garantir o mínimo, não deveria tomar o pouco conquistado pelo indivíduo:

Neste contexto, parece-nos que se poderá afirmar, pelo menos, o direito à não tributação do rendimento necessário ao mínimo de existência — não apenas porque se trata de uma prestação jurídica que se traduz numa prestação de facto negativa (embora envolva um custo económico), mas também porque representa, logicamente, o mínimo dos mínimos: se o Estado não é obrigado a assegurar positivamente o mínimo de existência a cada cidadão, ao menos que não lhe retire aquilo que ele adquiriu e é indispensável à sua sobrevivência com o mínimo de dignidade.⁴⁰¹

De forma semelhante argumentou Betina Treiger Gruppenmacher:

[...] a Constituição assegura a todos o Direito à saúde, educação, moradia, previdência e assistência social. Tais prestações são deveres do Estado e quando suportadas pelo contribuinte devem ser integralmente dedutíveis do

louvável: um indivíduo de classe média poderia na prática, pelo aumento vertiginoso dos preços, sofrer uma perda de renda real de 5% ou 10%, mas deixar que a perda incidisse sobre quem já ganhava muito pouco era arriscar colocar fogo em um caldeirão social.” (*Ibidem*, p. 86-87).

⁴⁰⁰ Tal constatação decorre da observação de Victor Borges Polizelli: “A Constituição Federal atual afirma que o salário mínimo atende às necessidades vitais básicas e as correlaciona com gastos de moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social (art. 7º, IV). Nos últimos anos, a faixa mínima de isenção do imposto de renda tem representado um valor maior que o salário mínimo, sugerindo que o mínimo existencial livre de tributação é uma grandeza que supera o salário mínimo. E daí para cima, começa a ser pertinente questionar se a legislação, orientada pelo princípio da renda líquida em sua feição subjetiva, não deveria prever a possibilidade de dedução ilimitada de gastos com saúde, educação, transportes, previdência e outros direitos sociais básicos.” (POLIZELLI, Victor Borges. O princípio da renda líquida. *In*: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coord.). **Direito tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira**, *op. cit.*, p. 39).

⁴⁰¹ ANDRADE, José Carlos Vieira de. **Os direitos fundamentais na constituição portuguesa de 1976**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2001. p. 388.

imposto sobre a renda, haja vista que a tributação incidente sobre estes custos traduz-se em concreta afronta ao princípio da capacidade contributiva.⁴⁰²

O caminho para a conquista de direitos pelo povo brasileiro foi longo e absolutamente ilusório, considerando que boa parte dos textos constitucionais brasileiros eram em grande medida generosos em relação aos direitos e garantias individuais desde a Constituição do Império, prevalecendo o formalismo do texto concessivo à realidade de alteração das condições de vida do povo, seja pela manutenção de recursos na esfera privada pela tributação contida, seja pelo insuficiente fôlego do serviço público de cumprir com a missão constitucional.

Por meio de um amplo estudo acerca do investimento público na educação no período final do império e vigência da primeira república, dedicado, especialmente, à análise dos dados de Pernambuco, São Paulo e Rio Grande do Sul, o historiador Vinícius Muller alcançou conclusões comprobatórias da relevância do investimento na educação como meio de estabelecer o desenvolvimento nacional. O seguinte trecho das conclusões merece destaque:

A construção de sistemas públicos de educação primária e a expansão de tais sistemas de modo que fossem universalizados ou, ao menos, incluíssem progressivamente a maior parte da população, foi tema de intenso debate e de inúmeras experiências em países ocidentais durante o século XIX. O debate, recorrente tanto na literatura quanto no ambiente político, atribuía à instrução primária duas das mais relevantes funções entre aquelas vistas como capitais para a criação e consolidação dos Estados Nacionais. A educação básica seria, então, responsável pela formação de cidadãos que pudessem, acima de suas particularidades sociais e preferências ideológicas e religiosas, participar de uma ordem cujas regras maiores estariam na lei e na capacidade de cumprimento da lei por parte tanto do aparato estatal, quanto pela própria obediência às leis por partes dos indivíduos. Além disso, seria também fundamental na formação da mão de obra, cuja qualificação cada vez maior era imprescindível para um ambiente econômico caracterizado pela expansão da tecnologia e do modelo industrial que então se consolidava. Desta forma, a educação primária e universal transformou-se em requisito tanto político, como cívico, social e econômico à formação e funcionamento dos Estados Nacionais no século XIX. Por isso, foi progressivamente sendo incluída na lista de serviços oferecidos e mantidos pelo Estado, tornando-se item obrigatório nos orçamentos públicos de países diversos, entre eles Alemanha, Inglaterra, EUA, Chile, Argentina e Brasil. A educação primária passou a ser, portanto, um direito da população e uma obrigação do Estado.⁴⁰³

⁴⁰² GRUPENMACHER, Betina Treiger. Justiça fiscal e mínimo existencial. In: PIRES, Adilson Rodrigues Pires; TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Princípios de direito financeiro e tributário – Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**, *op. cit.*, p. 111.

⁴⁰³ MULLER, Vinícius. **Educação básica, financiamento e autonomia regional: Pernambuco, São Paulo e Rio Grande do Sul (1850-1930)**. 1. ed. São Paulo: Alameda, 2017. p. 233.

Para além dos notórios déficits educacionais do Brasil e a incapacidade do sistema público de abrigar todos os indivíduos em idade escolar para o oferecimento de um ensino de qualidade, boa parte da população brasileira recorre ao ensino privado em todos os níveis.

No entanto, ao invés de o Estado reconhecer a sua incapacidade material de cumprir com a missão constitucional de educar os brasileiros, autorizando a plena dedutibilidade das despesas com instrução para efeitos do cômputo da base de cálculo do imposto de renda, preferiu preservar legislação defasada, que limita os gastos em patamares absolutamente incompatíveis com os valores praticados para custear a educação privada.⁴⁰⁴

A própria desatualização da tabela progressiva das alíquotas do imposto sobre a renda comprova o afastamento da política tributária do compromisso com a proteção do mínimo existencial. Hugo de Brito Machado abordou a questão nos seguintes termos:

A rigor, a depender de qual seja a quantia considerada como sendo o mínimo existencial em nosso País, podemos dizer que a legislação do Imposto de Renda há muito não respeita essa limitação. É que a Tabela legalmente adotada para o cálculo do imposto geralmente começava com a incidência do imposto a partir de quantia muito pequena, indiscutivelmente inferior ao valor que se poderia considerar necessário à subsistência normal do contribuinte. Entretanto, admitindo-se que a Tabela de Incidência do Imposto de Renda das Pessoas Físicas respeitava o mínimo existencial, com a desindexação dessa Tabela tornou-se indiscutível a incidência do Imposto de Renda sobre parcela do mínimo existencial inicialmente não tributado.⁴⁰⁵

Em obra dedicada a abordar o conceito de renda e as repercussões jurídicas em determinadas situações, Humberto Ávila estabeleceu a conexão entre a tributação sobre a renda e os limites decorrentes da dignidade da pessoa humana:

A concretização da relação obrigacional tributária que tem por objeto o pagamento do imposto sobre a renda restringe a esfera jurídica do homem, afetando-lhe indiretamente sua dignidade (art. 1º, III) e a manutenção da sua

⁴⁰⁴ Precisamente, está assim redigido o artigo 8º, inciso II, alínea b, item 10 da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995: “Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:

[...] II - das deduções relativas:

[...] b) a pagamentos de despesas com instrução do contribuinte e de seus dependentes, efetuados a estabelecimentos de ensino, relativamente à educação infantil, compreendendo as creches e as pré-escolas; ao ensino fundamental; ao ensino médio; à educação superior, compreendendo os cursos de graduação e de pós-graduação (mestrado, doutorado e especialização); e à educação profissional, compreendendo o ensino técnico e o tecnológico, até o limite anual individual de: [...]

10. R\$ 3.561,50 (três mil, quinhentos e sessenta e um reais e cinquenta centavos), a partir do ano-calendário de 2015;” (BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995**. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas físicas e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9250.htm#art8>. Acesso em: 03 ago. 2021).

⁴⁰⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Inconstitucionalidade da tributação do mínimo existencial. In: MELO, Eduardo Soares de (org.). **Estudos de direito tributário: homenagem a José Eduardo Soares de Melo**, vol. I. São Paulo: Malheiros, 2020. p. 59.

família (art. 226). É justamente esse fim de garantir condições de possibilidade de desenvolvimento da dignidade humana que o Estado, exatamente por tê-lo de preservar, não poderá excessivamente restringir por meio da tributação. Com efeito, ao passo que a Constituição estabelece as regras de competência para a instituição de impostos, ela também assegura a inviolabilidade da dignidade humana e estabelece a função social do Estado (art. 3º, III, e art. 6º). E, quando o faz, cria uma *relação de tensão* entre *finalidades dialeticamente implicadas*: enquanto a instituição de impostos serve para preservar a dignidade humana – não podendo, por isso mesmo, ser excessivamente restringida –, ela deverá sujeitar-se a um mínimo de restrição por meio da tributação, igualmente assegurada. Dentre as alternativas de interpretação deverá ser escolhida aquela que privilegie o homem como fim, nunca como meio, atribuído à sua dignidade a maior eficácia possível.⁴⁰⁶

Prossegue o jurista na análise:

Daí derivam consequências práticas. Somente a renda disponível da atividade desempenhada pode ser tributada. Despesas indispensáveis à manutenção da dignidade humana e da família devem ser excluídas da tributação. Preservar a dignidade humana e a existência da família implica não as destruir por meio da tributação.⁴⁰⁷

A legislação tributária brasileira, como se pode verificar, especialmente no que concerne à tributação sobre a renda, deixou de preservar o mínimo existencial em detrimento da arrecadação. Relega a dignidade da pessoa humana para transformar o direito tributário em meio legitimado de arrecadação de dinheiro aos cofres públicos, independentemente da repercussão disto sobre a vida dos brasileiros.

As isenções tributárias sobre a renda identificadas na legislação brasileira foram delineadas para resolver pontualmente deficiências na prestação dos serviços públicos ou para atender interesses de grupos na redução dos ônus sobre os seus rendimentos. As medidas foram pontuais, insuficientes e em desconformidade com a avaliação das demais incidências tributárias sobre o patrimônio total do indivíduo.

É desconhecido do sistema normativo brasileiro qualquer regra tendente a aferir o montante de recursos mínimos para proporcionar a vida digna ou mesmo as medidas que poderiam calibrar a possibilidade de dedução – ou isenção – tributária com a ação do Estado para complementar o volume de recursos necessários. Ainda que o salário-mínimo fosse

⁴⁰⁶ ÁVILA, Humberto. **Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 16-17.

⁴⁰⁷ *Ibidem*, p. 17.

tomado como referência⁴⁰⁸, este claramente já se mostrou insuficiente para suprir com as necessidades concretas e realizar a dignidade da pessoa humana prometida pela Constituição.

No campo do mínimo existencial negativo verificado na tributação sobre o patrimônio, pode-se constatar que o constituinte e o legislador preservaram as pequenas propriedades rurais⁴⁰⁹ e o chamado bem de família⁴¹⁰. Ao estabelecer a “seletividade” do IPI e ICMS, exigiu do legislador e dos envolvidos na implementação de política tributária sobre o consumo que os bens de primeira necessidade sofressem com menor impacto da tributação. Possivelmente, as únicas medidas constantes do sistema para privilegiar as pessoas físicas.

A omissão do legislador ordinário dos entes políticos é evidente, pois o sistema normativo já contempla a possibilidade de concessão pela administração fazendária do perdão (“remissão”) de dívidas constituídas em função da “situação econômica do sujeito passivo”, conforme dispõe o artigo 172 do Código Tributário Nacional⁴¹¹.

⁴⁰⁸ Em trabalho pioneiro sobre a influência da tributação sobre o patrimônio e a vida dos indivíduos, Liam Murphy e Thomas Nagel afirmaram que: “É desnecessário dizer que a isenção de impostos para uma faixa mínima de renda seria um dos elementos de um esquema institucional que visasse a garantir um mínimo social decente; mas o modo mais eficaz de melhorar a condição das pessoas que vivem abaixo da média da sociedade seria não somente a isenção, mas um aumento substancial de sua renda disponível. A dificuldade está em elaborar métodos que realmente funcionem e não tenham efeitos nocivos de outro tipo. É exemplo disso o eterno debate sobre o aumento do salário mínimo; ao que parece, essa medida não poderia garantir senão uma pequena melhora na renda dos que têm menos habilidade no mercado, pois um aumento grande seria demasiado prejudicial do ponto de vista econômico. [...]”

Acreditamos que a transferência direta de dinheiro é um método melhor e que o problema está em como fazer isso sem tirar dos beneficiários o estímulo para ter um trabalho remunerado. Nunca será demais insistir na importância dessa questão. O trabalho remunerado e produtivo por parte de pelo menos um membro da família é uma das condições essenciais da dignidade, da estabilidade, da independência e da inserção social. Toda transferência de dinheiro que desestimula o trabalho é socialmente destrutiva.” (MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**. 2. ed. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2021. p. 250).

⁴⁰⁹ “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...] VI - propriedade territorial rural;

[...] § 4º O imposto previsto no inciso VI do caput:

[...] II - não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel;” (BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 15 mai. 2021).

⁴¹⁰ “Art. 1º O imóvel residencial próprio do casal, ou da entidade familiar, é impenhorável e não responderá por qualquer tipo de dívida civil, comercial, fiscal, previdenciária ou de outra natureza, contraída pelos cônjuges ou pelos pais ou filhos que sejam seus proprietários e nele residam, salvo nas hipóteses previstas nesta lei.

Parágrafo único. A impenhorabilidade compreende o imóvel sobre o qual se assentam a construção, as plantações, as benfeitorias de qualquer natureza e todos os equipamentos, inclusive os de uso profissional, ou móveis que guarnecem a casa, desde que quitados.” (BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei nº 8.009, de 29 de março de 1990**. Dispõe sobre a impenhorabilidade do bem de família. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18009.htm>. Acesso em: 08 ago. 2021).

⁴¹¹ “Art. 172. A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo:

I - à situação econômica do sujeito passivo;

II - ao erro ou ignorância excusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato;

E que se tenha clara a impossibilidade de comparar o perdão da dívida em função da proteção do mínimo existencial com a previsão de parcelamentos ou mesmo da transação tributária. No primeiro caso, trata-se de avaliação pelo administrador fazendário das condições materiais mínimas do sujeito passivo, cuja manutenção da exação poderia comprometer a dignidade do indivíduo e ao atingir o mínimo intangível. Na segunda, tanto no parcelamento tributário, quanto na transação, trata-se de negociação com o devedor sem qualquer avaliação das condições materiais do cidadão.

Talvez tenha o legislador demonstrado alguma preocupação com a manutenção de bens e direitos essenciais no campo do direito processual civil, ao determinar a impenhorabilidade de determinados bens em respeito à dignidade da pessoa humana. Ao analisar o processo de execução no direito processual brasileiro, Humberto Theodoro Júnior afirmou o seguinte:

Não pode a execução ser utilizada como instrumento para causar a ruína, a fome e o desabrigo do devedor e sua família, gerando situações incompatíveis com a dignidade da pessoa humana. Nesse sentido, institui o Código a impenhorabilidade de certos bens como provisões de alimentos, salários, instrumentos de trabalho, pensões, seguro de vida etc. (NCPC, art. 833).⁴¹²

A referência ao artigo 833 do Código de Processo Civil revela o conhecimento do autor acerca da previsão da impenhorabilidade de determinados bens e direitos no processo de execução. O dispositivo foi enunciado nos seguintes termos:

Art. 833. São impenhoráveis:

I - os bens inalienáveis e os declarados, por ato voluntário, não sujeitos à execução;

II - os móveis, os pertences e as utilidades domésticas que guarnecem a residência do executado, salvo os de elevado valor ou os que ultrapassem as necessidades comuns correspondentes a um médio padrão de vida;

III - os vestuários, bem como os pertences de uso pessoal do executado, salvo se de elevado valor;

IV - os vencimentos, os subsídios, os soldos, os salários, as remunerações, os proventos de aposentadoria, as pensões, os pecúlios e os montepios, bem como as quantias recebidas por liberalidade de terceiro e destinadas ao sustento do devedor e de sua família, os ganhos de trabalhador autônomo e os honorários de profissional liberal, ressalvado o § 2º ;

III - à diminuta importância do crédito tributário;

IV - à considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso;

V - à condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante. [...]” (BRASIL, 1966).

⁴¹² THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de direito processual civil**, vol. III. Rio de Janeiro: Forense, 2019. p. 249.

V - os livros, as máquinas, as ferramentas, os utensílios, os instrumentos ou outros bens móveis necessários ou úteis ao exercício da profissão do executado;

VI - o seguro de vida;

VII - os materiais necessários para obras em andamento, salvo se essas forem penhoradas;

VIII - a pequena propriedade rural, assim definida em lei, desde que trabalhada pela família;

IX - os recursos públicos recebidos por instituições privadas para aplicação compulsória em educação, saúde ou assistência social;

X - a quantia depositada em caderneta de poupança, até o limite de 40 (quarenta) salários-mínimos;

XI - os recursos públicos do fundo partidário recebidos por partido político, nos termos da lei;

XII - os créditos oriundos de alienação de unidades imobiliárias, sob regime de incorporação imobiliária, vinculados à execução da obra [...] ⁴¹³

Por força de decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça⁴¹⁴, o artigo 833 do Código de Processo Civil também incide nos litígios originados a partir de relações jurídico tributárias envolvendo as pessoas físicas com base na proteção ao mínimo existencial.

É preciso expressar o reconhecimento de que parcela da proteção ao mínimo existencial é contemplada na legislação processual ao estabelecer a impenhorabilidade de determinados bens no processo de execução. Evidentemente, para que tenha sido iniciado o processo executório, o sujeito passivo em situação precária teve que suportar a cobrança no âmbito administrativo, aguardar a adoção de providências para ajuizamento da dívida fiscal e apresentar os esclarecimentos ao magistrado acerca do direito à impenhorabilidade dos bens. Todo este longo trajeto – acompanhado da incidência de juros e multas – poderia ter sido evitado, caso o legislador tivesse produzido diploma permissivo da produção de prova de

⁴¹³ BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm>. Acesso em: 06 set. 2021.

⁴¹⁴ Por exemplo, o seguinte trecho do voto do Ministro Relator Herman Benjamin em litígio envolvendo pessoa jurídica e a Fazenda Nacional, cuja tese envolvia a impenhorabilidade de quantia depositada em caderneta de poupança até o limite de quarenta salários-mínimos (prevista no artigo 833, inciso X, do Código de Processo Civil): “A impenhorabilidade inserida no art. 833, X, do CPC/2015, reprodução da norma contida no art. 649, X, do CPC/1973, não alcança, em regra, as pessoas jurídicas, visto que direcionada a garantir um mínimo existencial ao devedor (pessoa física). [...]” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Segunda Turma). **Agravo Interno no Recurso Especial nº 1.914.793/RS – Rio Grande do Sul**. Agravante: Future Industria de Couros LTDA. Agravado: Fazenda Nacional. Relator: Min. Herman Benjamin. Brasília, 14 de junho de 2021. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202100027609&dt_publicacao=01/07/2021>. Acesso em: 15 set. 2021).

comprometimento ao mínimo existencial e o procedimento de oponibilidade deste conjunto de evidências ao fisco.

Curiosamente, o Poder Judiciário tem desempenhado relevante papel na análise das condições materiais dos litigantes em processo judicial que estejam em situação de penúria, ainda que o resultado desta análise seja exclusivamente para afastar a cobrança de taxas judiciais para o patrocínio e participação nos litígios envolvendo o fisco.

O artigo 98 do Código de Processo Civil⁴¹⁵ – incorporando a mesma diretriz da Lei nº 1.060, de 5 de fevereiro de 1950 – estabelece a possibilidade de o magistrado conceder “gratuidade da justiça” para as pessoas físicas e jurídicas no que concerne às taxas e despesas processuais, caso o litigante comprove a situação de insuficiência de recursos.

Tendo em vista que o Poder Executivo detém amplos meios de verificação da circulação de riquezas e das condições materiais da população, bem como o compromisso republicano assumido pelos representantes do povo ao alcançarem o Poder Legislativo, não se vislumbra qualquer motivação para que não exista um verdadeiro empenho destes poderes na instituição de uma política tributária que contemple efetivamente a proteção ao mínimo existencial.

Enfim, as pessoas físicas não apenas sofrem com a carência de serviços públicos de qualidade, aptos a concretizar os direitos e garantias fundamentais positivados na Constituição, mas também são encarregadas de recolher aos cofres públicos quantias que excedem ao chamado mínimo existencial.

⁴¹⁵ “Art. 98. A pessoa natural ou jurídica, brasileira ou estrangeira, com insuficiência de recursos para pagar as custas, as despesas processuais e os honorários advocatícios tem direito à gratuidade da justiça, na forma da lei. [...]” (BRASIL, 2015).

6 O DIREITO TRIBUTÁRIO E O “MÍNIMO EXISTENCIAL” APLICÁVEL ÀS PESSOAS JURÍDICAS

O princípio republicano brasileiro encontra no texto da Constituição Federal de 1988 a sua dimensão axiológica e o seu propósito normativo, tendo assumido características próprias a partir da enunciação dos seus fundamentos e a prescrição de objetivos fundamentais que devem integrar as normas produzidas pelo intérprete e aplicador do direito brasileiro em todas as situações. Trata-se de imperativo que transforma a própria hermenêutica constitucional brasileira, pois todo o entendimento em relação aos atos de Estado deve ser alcançado em consonância com os pilares da república e os seus objetivos positivados.

Clara é a redação do artigo 1º, inciso III, ao estabelecer a dignidade da pessoa humana como fundamento da república brasileira. Como visto em capítulos anteriores, trata-se de princípio constitucional que introduz no direito brasileiro a vigilância permanente sobre as condições de vida de seus cidadãos, tanto para impedir a prática de atos, quanto para exigir do Estado a ação destinada a proporcionar condições de vida digna.

Diante da ampla análise acerca do mínimo existencial negativo, decorrência lógica de princípios e regras constitucionais de regulação da relação jurídico tributária que envolve os sujeitos passivos pessoas físicas, protegidos por direitos e garantias fundamentais previstos no Texto Constitucional, resta a indagação acerca da possibilidade de proteção das pessoas jurídicas sob os mesmos fundamentos.

E a dúvida procede, pois é da essência da economia de mercado que as pessoas jurídicas dedicadas a atividades empresariais sofram com as oscilações naturais entre a oferta e a demanda, sendo avaliadas pelos consumidores como viáveis ou inviáveis por seus produtos e serviços oferecidos ao mercado. As receitas provenientes da venda de bens e serviços decorrem da lógica aceitação pelo mercado consumidor da utilidade proporcionada e do preço praticado, em ambiente de concorrência e baixa planificação econômica, ao menos no que concerne ao tabelamento geral de preços.

Evidentemente, a tributação incidente no desenvolvimento de atividades é indutora de comportamentos e determinante no estabelecimento das regras que deverão ser seguidas pelos agentes de mercado, inclusive, do próprio ambiente de negócios.

A circulação de riquezas em uma economia aberta não é exatamente alheia ao interesse de proteger o ser humano, visto que preservar o consumidor e o bom relacionamento com fornecedores constitui medida de prudência para garantir as vendas e a possibilidade de aquisição de insumos. Maiores críticas são tecidas em relação a capacidade do mercado de alocar a renda de forma igualitária, ainda que tais argumentos decorram de predileções ideológicas acerca da defesa da busca de uma igualdade substancial entre todos os indivíduos e a visão voltada a combater a pobreza e exigir do Estado que não intervenha de forma significativa na economia de tal modo a inviabilizar negócios e anular nova iniciativas.

Ao presente estudo – que preserva no seu âmago a convicção da segurança proporcionada por uma âncora dogmática do direito –, limitada a análise ao direito positivado, considerando a doutrina produzida pela análise dos enunciados do sistema e a jurisprudência dos tribunais, a indagação acerca da existência de um mínimo existencial na Constituição brasileira aplicável às pessoas jurídicas no contexto de relações jurídico tributárias adquire a seguinte resposta: não é possível.

Os fundamentos da negativa estão amparados nas considerações tecidas, voltadas a reconhecer o mínimo existencial enquanto mínimo intangível de direitos fundamentais, ou mesmo um núcleo essencial de direitos individuais garantidos pelo Estado, cuja ação é limitada por princípios e regras expressos na Constituição Federal.

Atribuiu-se centralidade à dignidade da pessoa humana como fundamento da república, parte integrante do princípio republicano brasileiro da Carta Magna de 1988. É incompatível o reconhecimento da dignidade da pessoa humana para a pessoa jurídica, salvo argumentação mais abalizada neste sentido.

No entanto, a Constituição Federal consagra como fundamento da república o “valor social da livre iniciativa”⁴¹⁶ e os objetivos fundamentais também são relacionados ao desenvolvimento de atividades empresariais, visto que geradoras de riquezas ao país. O intercâmbio de riquezas eleva as condições materiais por meio de bens e serviços oferecidos, integram e valorizam a força do trabalho como forma de viabilizar a produção, de modo que

⁴¹⁶ “Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

[...]

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;” (BRASIL, 1988).

não apenas os empresários e gestores são beneficiados pelo desenvolvimento de atividade empresarial.

Mas para além de tais deduções acerca do dinamismo do mercado e sobre os significados possíveis para os enunciados do princípio republicano já analisados, deve ser considerado que os princípios da ordem econômica foram expressamente dispostos no texto constitucional no artigo 170:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

I - soberania nacional;

II - propriedade privada;

III - função social da propriedade;

IV - livre concorrência;

V - defesa do consumidor;

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;

VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII - busca do pleno emprego;

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.⁴¹⁷

O *caput* do artigo 170 revela a preocupação do constituinte de fundar a ordem econômica a partir da valorização do trabalho humano e da livre iniciativa – conteúdo identificável também com o disposto no artigo 1º, inciso IV – e assegurar a vida digna para todos conforme os ditames da justiça social como finalidade desta ordem. É possível relacionar os princípios da ordem econômica com outros dispositivos da Constituição Federal, de tal modo a enaltecer a unidade do sistema e a relação destes preceitos com direitos e garantias fundamentais.

⁴¹⁷ BRASIL, 1988.

Tendo em vista que o Legislativo – composto por representantes do povo eleitos de acordo com as regras constitucionais da república – editou diversos diplomas normativos para tratar das relações intersubjetivas pelo direito pátrio, em consonância com as matérias e competências detidamente estabelecidas na Constituição Federal, deve-se considerar se os tipos societários e o regime próprio das pessoas jurídicas estão de acordo com os propósitos aferidos a partir da análise dos dispositivos relativos à ordem econômica.

A Lei das Sociedades Anônimas (ou Sociedades por Ações) estabelece que o acionista controlador e o administrador de companhia devem se dedicar a cumprir com a “função social” destas pessoas jurídicas, conforme os artigos 116, parágrafo único, e 154, *caput*:

Art. 116. Entende-se por acionista controlador a pessoa, natural ou jurídica, ou o grupo de pessoas vinculadas por acordo de voto, ou sob controle comum, que:

[...]

Parágrafo único. O acionista controlador deve usar o poder com o fim de fazer a companhia realizar o seu objeto e cumprir sua função social, e tem deveres e responsabilidades para com os demais acionistas da empresa, os que nela trabalham e para com a comunidade em que atua, cujos direitos e interesses deve lealmente respeitar e atender.

Art. 154. O administrador deve exercer as atribuições que a lei e o estatuto lhe conferem para lograr os fins e no interesse da companhia, satisfeitas as exigências do bem público e da função social da empresa.⁴¹⁸

Sabidamente, a lei das sociedades anônimas foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988, de tal modo que deve ser reconhecida a função social das pessoas jurídicas constituídas sob este tipo societário. Afirma-se, com amparo no sistema jurídico analisado, a irrelevância da ausência de expressa determinação sobre o cumprimento de função social para as pessoas jurídicas previstas no Código Civil, pois não há autorização para afastar a subordinação à função social no desenvolvimento das atividades de pessoas constituídas sob responsabilidade limitada, sociedade simples etc.

Ademais, o legislador brasileiro desenvolveu um regime próprio de recuperação judicial de empresas que estejam imersas em profunda crise, de tal modo a autorizar a intervenção do Estado para preservar empregos, garantir o recebimento de dívidas pelos credores, estimular a

⁴¹⁸ BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.** Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16404consol.htm>. Acesso em: 08 ago. 2021.

atividade econômica e permitir que a empresa cumpra com a sua “função social”, conforme dispõe o artigo 47 da Lei nº 11.101, de 9 de fevereiro de 2005:

Art. 47. A recuperação judicial tem por objetivo viabilizar a superação da situação de crise econômico-financeira do devedor, a fim de permitir a manutenção da fonte produtora, do emprego dos trabalhadores e dos interesses dos credores, promovendo, assim, a preservação da empresa, sua função social e o estímulo à atividade econômica.⁴¹⁹

Pode-se apontar a partir do estudo do subsistema do direito empresarial que o dispositivo da lei supracitada constitui uma das fontes do chamado “princípio da preservação da empresa”, conforme ponderou criticamente Ricardo Negrão:

Considerando-se, ainda, que *a proteção e dá à empresa* (atividade que o requerente demonstra exercer, embora sem o devido registro e regularidade organizacional) determina o processamento do pedido, justificando a finalidade da norma jurídica agora construída, com significações encontradas no texto do art. 47 da Lei n. 11.101/2005: a preservação de empregos, meios produtivos, interesse de credores, função social e estímulo à atividade empresarial.⁴²⁰

Acerca da intenção do legislador com os dispositivos que denotam o princípio da preservação da empresa, asseverou Fabio Ulhoa Coelho sobre o propósito de proteger efetivamente a atividade econômica desenvolvida:

Quando se assenta, juridicamente, o princípio da preservação da empresa, o que se tem em vista é a proteção da atividade econômica, como objeto de direito cuja existência e desenvolvimento interessam não somente ao empresário, ou aos sócios da sociedade empresária, mas um conjunto bem maior de sujeitos.⁴²¹

O esforço da doutrina em delinear os contornos do princípio da preservação da empresa, bem como o significado dos princípios positivados da ordem econômica na Constituição Federal revelam que o sistema normativo está voltado a privilegiar a dinâmica da atividade empresarial enquanto fonte produtiva de riquezas. Eis a reiteração da função social na legislação pertinente.

Por esta razão é que se adota a ideia de um “mínimo funcional” aplicável às pessoas jurídicas, enquanto direito fundamental de obter a tutela do Estado para que seja preservada a

⁴¹⁹ BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei nº 11.101, de 9 de fevereiro de 2005**. Regula a recuperação judicial, a extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/111101.htm>. Acesso em: 08 ago. 2021.

⁴²⁰ NEGRÃO, Ricardo. **Preservação da empresa**. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 36.

⁴²¹ COELHO, Fábio Ulhoa. **Princípios de direito comercial**. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 40.

atividade empresarial, cuja repercussão equivalente ao “mínimo existencial negativo” das pessoas físicas para fins do direito tributário, geraria a possibilidade de o sujeito passivo transacionar débitos fiscais ou obter a suspensão da exigibilidade do crédito, mediante procedimento administrativo de averiguação da incapacidade econômica circunstancial da empresa de arcar com os tributos sem comprometer o pagamento de seus funcionários e a continuidade de produção de bens e serviços.

Trata-se de uma ideia compatível com os princípios constitucionais ora avaliados – inclusive o princípio republicano – tendente a reconhecer uma espécie de mínimo existencial⁴²², mas adequado aos significados produzidos a partir da interpretação do sistema normativo pátrio: as medidas são voltadas a proteger o “desenvolvimento da atividade”, pois a empresa cumpre com “função” social.

A continuidade da empresa, inclusive, é protegida na ordem econômica, de tal modo que a cessação total ou parcial da atividade sem uma justa causa configura “infração à ordem econômica”, conforme disposto no artigo 36, § 3º, inciso XVII, da Lei nº 12.529, de 30 de novembro de 2011, que dispõe sobre a prevenção e repressão às infrações contra a ordem econômica⁴²³.

⁴²² Gisele Lemke associou a proteção ao “mínimo vital”, a partir da análise do princípio da capacidade contributiva, às pessoas jurídicas nos seguintes termos: “Outra idéia contida no princípio da capacidade contributiva é a do mínimo vital. Como já referido diversas vezes, não basta a existência da riqueza, é preciso que ela seja superior ao mínimo necessário à sobrevivência. Ou seja, só pode ser tributada a riqueza além daquela utilizada pelo indivíduo para sobrevivência sua e de sua família. Tratando-se de pessoa jurídica, é preciso deduzir de sua receita as despesas necessárias ao seu funcionamento e mais parcela destinada à reposição do capital e a novos investimentos na própria atividade da empresa, de modo que ela possa se manter competitiva. Só assim se saberá qual a quantidade de renda disponível para tributação.” (LEMKE, Gisele. **Imposto de renda – Os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica**. São Paulo: Editora Dialética, 1998. p. 51).

⁴²³ “Art. 36. Constituem infração da ordem econômica, independentemente de culpa, os atos sob qualquer forma manifestados, que tenham por objeto ou possam produzir os seguintes efeitos, ainda que não sejam alcançados:

[...]

§ 3º As seguintes condutas, além de outras, na medida em que configurem hipótese prevista no caput deste artigo e seus incisos, caracterizam infração da ordem econômica:

[...]

XVII - cessar parcial ou totalmente as atividades da empresa sem justa causa comprovada;” (BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei nº 12.529, de 30 de novembro de 2011**. Estrutura o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência; dispõe sobre a prevenção e repressão às infrações contra a ordem econômica; altera a Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, o Decreto-Lei nº 3.689, de 3 de outubro de 1941 - Código de Processo Penal, e a Lei nº 7.347, de 24 de julho de 1985; revoga dispositivos da Lei nº 8.884, de 11 de junho de 1994, e a Lei nº 9.781, de 19 de janeiro de 1999; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112529.htm>. Acesso em: 08 ago. 2021).

Disto resulta a possibilidade de reconhecimento da precariedade de recursos disponíveis para a manutenção das atividades, mas não a extinção do crédito tributário sob tal fundamento, pois incompatível com a economia de mercado.

Não se trata de defesa para que o Estado socorra as empresas privadas ou promova ampla remissão e anistia de seus direitos creditórios e penalidades tributárias cominadas, mas a interpretação de preceitos do sistema normativo que autorizariam aos entes estatais a suspensão da exigibilidade de créditos tributários até certo limite, para que a empresa ateste a sua viabilidade econômica e continue a empregar, recolher tributos e prestar serviços à comunidade em que se insere.

Para além da “cultura de parcelamentos incentivados” existente no Brasil, transformando os entes políticos em criadores de programas de parcelamentos periódicos que possibilitam o recolhimento de tributos devidos com descontos de juros e multas pelas empresas, dado o volume de autuações fiscais verificadas na realidade brasileira, percebe-se que a “inovação” no ordenamento jurídico com a edição de lei para viabilizar a “transação tributária” pode ser um caminho para reconhecer as dificuldades circunstanciais experimentadas pela pessoa jurídica e conceder a suspensão da exigibilidade do crédito tributário ou parcelamento mais adequado aos fatos evidenciados.

O advento da Lei nº 13.988 em 14 de abril de 2020⁴²⁴ permitiu a introdução de regras acerca da transação tributária no âmbito federal, viabilizando a apresentação de proposta individual ou o envio pela procuradoria responsável para negociar as condições para pagamento do débito fiscal.

Caso se estabeleça um claro critério de avaliação das condições financeiras, a proposta de recuperação de eventual negócio afetado circunstancialmente por oscilações de mercado e o compromisso de continuidade de pagamentos de salários aos funcionários, a transação tributária poderia se transformar em um meio de preservação de pessoas jurídicas sem a renúncia ao crédito tributário.

Medidas de suspensão da exigibilidade e postergação de parcelamentos seriam essenciais para que uma empresa em dificuldades pudesse recuperar a capacidade de suportar

⁴²⁴ BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020**. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis nos 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002. Disponível em: < <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/lei-n-13.988-de-14-de-abril-de-2020-252343978>>. Acesso em: 18 ago. 2021.

o ônus fiscal e voltar a recolher regularmente os tributos devidos ao erário. Vale destacar que o advento da lei federal de transação deu início a uma “onda” de edições de leis internas – por Estados e Municípios – tendentes a incorporar o instituto de negociação aos respectivos ordenamentos internos.

Também deveriam ser eliminadas as medidas que atentam contra o “mínimo funcional”, justamente por comprometer o desempenho da “função” das pessoas jurídicas determinada pelo constituinte.

Um clássico exemplo de comprometimento das pessoas jurídicas por força de medida tributária instituída pelo legislador é a chamada “trava dos 30%”, correspondente à limitação de aproveitamento em 30% dos prejuízos fiscais acumulados ao longo dos exercícios anteriores para efeitos de compensação e mensuração da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição incidente sobre o lucro líquido das empresas⁴²⁵.

Luis Eduardo Schoueri e Roberto Quiroga Mosquera são incisivos na crítica desta limitação:

De todo modo, não nos parece que a computação de prejuízos passados seja um benefício fiscal. Tampouco que uma empresa (re)nasça todo 1º de janeiro e morra todo 31 de dezembro. Embora possa ser medida por anos-calendário, a atividade empresarial permanece. Conforme o Princípio da Continuidade – que é um dos “princípios de contabilidade geralmente aceitos” nos termos do art. 177 da Lei das S.A. –, as empresas operam por prazo indeterminado e, por consequência disso, produzem riquezas e incorrem em despesas indefinidamente. Assim, só caberá falar em lucro ou prejuízo no encerramento da atividade empresarial. Antes disso, é impossível quantificar o montante de renda ou de despesa gerada. Com efeito, não passa de um mero “artifício” adotar um período de tempo como parâmetro, ao fim do qual se chega ao resultado, positivo ou negativo, calculado com a apuração de haveres. Em outras palavras, eleger um período-base, ou exercício, constitui um simples mecanismo de se verificar eventual renda tributável, de sorte a assegurar o financiamento corrente do Estado com um fluxo estável de arrecadação, ainda que no decurso de atividade presente pelo contribuinte. Portanto, à luz da precariedade dessa apuração medida artificialmente em anos-calendário para o IRPJ e a CSL, não se pode dizer que o resultado de um ano seja descolado de resultados anteriores e posteriores.⁴²⁶

⁴²⁵ Vide a Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995 e a Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

⁴²⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo; MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Manual da tributação direta da renda**, *op. cit.*, p. 87.

O próprio Supremo Tribunal Federal referendou o entendimento de que a limitação não afrontaria ao princípio da capacidade contributiva ou outros princípios constitucionais tributários, estando a limitação de acordo com os preceitos constitucionais⁴²⁷.

A perspectiva do mínimo funcional permitiria obter a partir da interpretação de princípios e regras constitucionais de proteção à atividade empresarial o reconhecimento de que a ciência do direito tributário talvez esteja carente de um instituto de avaliação destas relações jurídico tributárias, reconhecido o interesse de preservação de atividades empresariais como decorrência do princípio republicano, em especial para a concretização de seus objetivos fundamentais.

Pelos pressupostos adotados no presente trabalho – ainda que fosse absolutamente incompatível o reconhecimento de mínimo existencial para as pessoas jurídicas – propõe-se a criação da expressão mínimo funcional para melhor atender à linguagem normativa utilizada para a identificação do papel desempenhado pelas pessoas jurídicas de direito privado na ordem econômica nacional e a exigência de proteção constitucionalmente qualificada.

⁴²⁷ Por força do julgamento do Recurso Extraordinário nº 591.340 foi produzida a seguinte decisão: “Ementa: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. PREJUÍZO. COMPENSAÇÃO. LIMITE ANUAL. LEI 8.981/1995, ARTS. 42 E 58. LEI 9.065/95, ARTS. 15 E 16. CONSTITUCIONALIDADE. 1. A técnica fiscal de compensação gradual de prejuízos, prevista em nosso ordenamento nos arts. 42 e 58 da Lei 8.981/1995 e 15 e 16 da Lei 9.065/1995, relativamente ao Imposto de Renda de Pessoa Jurídica e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, não ofende nenhum princípio constitucional regente do Sistema Tributário Nacional. 2. Recurso extraordinário a que nega provimento, com afirmação de tese segundo a qual: ‘É constitucional a limitação do direito de compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL’.” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 591.340/SP – São Paulo**. Requerente: Polo Industrial Positivo e Empreendimentos Ltda. Requerido: União Federal. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, 27 de junho de 2019. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=751897755>>. Acesso em: 05 out. 2021).

7 O MÍNIMO EXISTENCIAL COMO NÚCLEO ESSENCIAL DE UM ESTATUTO DO CONTRIBUINTE

7.1 A derivação lógica do princípio republicano brasileiro

A República Federativa do Brasil encontra na Constituição Federal o seu documento constitutivo e comprobatório do esforço de uma Assembleia Constituinte para formar um Estado Democrático de Direito que reúne entre os seus fundamentos: a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e o pluralismo político (artigo 1º da Constituição Federal de 1988).

O texto constitucional ao enunciar os fundamentos constitutivos da república é imperioso para demarcar que o poder originado do povo será exercido sobre determinado território, para o melhor dos interesses daquele agrupamento de indivíduos presentes ou oriundos daquele território, reconhecidos internacionalmente por sua capacidade de existir enquanto organização política e jurídica em um autônomo Estado de Direito.

A referida cidadania consiste na aptidão dos indivíduos de gozarem de direitos e garantias fundamentais previstos no documento constitutivo do Estado brasileiro, assegurada a livre geração de riquezas e o estabelecimento de relações econômicas pelo exercício do direito de trabalhar e empreender, além de agir e propalar ideias de acordo com motivações políticas em um ambiente de aceita pluralidade.

A importância de reconhecer a dignidade da pessoa humana enquanto fundamento constitutivo da república não é apenas para se apontar o traço de civilidade e a adesão aos pactos humanitários internacionais ratificados para a comunidade global, mas para instituir que a igualdade de tratamento – típico da república – não apenas se refere à aplicação da lei, mas às medidas que deverão ser adotadas pelo Estado brasileiro para proporcionar e resguardar as condições de existência digna aos indivíduos.

E pode-se conceber que tal conclusão não é totalmente desprovida de ponderações de ordem axiológica, mas que em nada comprometem a validação do juízo da absorção da dignidade da pessoa humana para as formulações típicas da deontologia jurídica. Não há palavras inúteis ou aconselhamentos na Constituição Federal, mas imperativos positivados pelo

constituinte para assegurar o tratamento digno aos brasileiros e residentes, consoante a mais ampla compreensão da dignidade da pessoa humana⁴²⁸.

Todo o poder de ação delegado nos limites territoriais do Estado brasileiro e no sentido de realização do poder-dever atribuído aos agentes investidos de poder público é exclusivamente legitimado pela vontade popular, cujo exercício pelos agentes públicos se perfaz nos estritos limites das regras criadas por representantes eleitos, incumbidos da inovação legislativa para regular a convivência e alcançar os objetivos fundamentais da república, prescritos no artigo 3º da Constituição Federal.

A positivação dos fundamentos da república brasileira deve ser interpretada em harmonia com os seus objetivos fundamentais, uma vez que os pilares constitutivos e indelévels da república brasileira devem permitir a manutenção e o progresso da sociedade, cujo dinamismo das transformações sociais, no que concerne à intervenção do Estado, deve necessariamente atender ao movimento orientado pelos objetivos fundamentais.

O poder emanado do povo cria e limita os poderes atribuídos ao Estado, consoante as prescrições constitucionais, e o seu exercício deve atender aos postulados republicanos na ação pública amparada nos diplomas normativos editados pelo Poder Legislativo.

Portanto, a república não é apenas o regime político eleito para organizar o Estado brasileiro, mas o princípio norteador do ordenamento jurídico, de tal modo que a *res publica* será mantida sob a vigilância do povo, gerida por representantes eleitos por certo período, cuja responsabilidade decorre de mandato delegado para a ação limitada nos termos da Constituição.

O sistema jurídico brasileiro deve, portanto, desde a promulgação de lei fundamental constitutiva de princípios e regras, ser interpretado em conformidade com o princípio republicano, conforme assinalou Geraldo Ataliba⁴²⁹:

Tal é sua importância no contexto do nosso sistema, tão dominante sua força, que influi, de modo decisivo, na interpretação dos demais princípios constitucionais e, com maior razão, de todas as regras constitucionais.

⁴²⁸ O escólio de Luiz Regis Prado é preciso neste sentido: “Como viga mestra, fundamental e peculiar ao Estado democrático de Direito, a dignidade da pessoa humana há de plasmar todo o ordenamento jurídico positivo – como dado imanente e limite mínimo vital à intervenção jurídica.” (PRADO, Luiz Regis. **Bem jurídico-penal e constituição**, *op. cit.*, p. 78).

⁴²⁹ ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**, *op. cit.*, p. 33.

É decorrência lógica de um regime que admite a eleição de indivíduos para a representação do povo que o tratamento conferido ao povo não institua a aplicação de medidas desiguais ou agrave situações de exclusão econômica e social⁴³⁰. A igualdade do tratamento deve ser reproduzida na linguagem normativa editada pelo Legislador, posto que o princípio republicano determina que a interpretação do sistema normativo se faça sem a possibilidade de discriminação de indivíduos iguais sob qualquer critério de justificação.

Ainda que seja admitida a possibilidade de publicação de lei incompatível com o princípio republicano, permanecendo válida no ordenamento até a sua retirada, por força de reconhecimento de inconstitucionalidade ou revogação ulterior por diploma normativo emanado da mesma autoridade que introduziu a lei no sistema, qualquer interpretação realizada pelo aplicador do direito deverá renunciar a construção de proposições jurídicas distantes do tratamento equânime dos indivíduos, pois flagrante a frustração da diretriz republicana que orienta toda a racionalidade do sistema.

O artigo 5º, *caput*, é expresso ao prescrever na introdução ao rol de direitos e garantias fundamentais que “todos são iguais perante a lei”. Disto resulta tanto a interpretação de que nenhum indivíduo poderá ser excluído da aplicação da lei benéfica, quanto afastado do dever de sofrer a sanção prevista em decorrência do inadimplemento de dever ou quando adotado comportamento transgressor da prescrição normativa, por mais intenso que seja o desejo do aplicador da lei. O texto normativo deve ser interpretado para produzir a mesma incidência sobre qualquer sujeito que pratique ato (ou se abstenha de cumprir dever) na situação abstratamente descrita que se amolde à hipótese normativa.

Todo o ciclo de positivação do direito corresponde à percepção da dinâmica de incidência normativa típica decorrente da produção de ato pelo agente investido de poder público, mediante o procedimento previamente estabelecido no direito, cujo significado é buscado em norma geral e abstrata positivada e subordinada à racionalidade do sistema jurídico, para o alcance de situações do mundo fenomênico, traduzidos na linguagem adequada para conformar a norma individual e concreta. E todo o ciclo de positivação deve ser previsível, na

⁴³⁰ Conforme asseverou Eros Roberto Grau: “Erradicação da pobreza e da marginalização, bem assim redução das desigualdades sociais e regionais, são objetivos afins e complementares daquele atinente à promoção (=garantir) do desenvolvimento econômico. Considere-se também o princípio positivado no inciso IV deste art. 3º: promover o bem de todos; e a *dignidade da pessoa humana* como fundamento da República, mais o *assegurar a todos existência digna* como fim da ordem econômica.” (GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988 (Interpretação e Crítica)**, *op. cit.*, p. 215).

medida em que o princípio republicano exige o mesmo tratamento a todos os indivíduos acobertados pelo sistema jurídico brasileiro.

Nesse sentido, a igualdade na aplicação do direito, para além da consagração do princípio republicano, também atende ao princípio da segurança jurídica. A “previsibilidade” do tratamento das relações pelo direito é exigência da Constituição Federal. Portanto, tal vinculação ao princípio republicano repousa no compromisso assumido desde o mais simplório servidor público, até o mais votado representante do Poder Legislativo.

Conclui-se, desta feita, que o legislador não poderá estabelecer diferenças injustificadas no texto normativo (igualdade na lei), e o aplicador também não poderá autorizar o seu descumprimento para determinados sujeitos ou grupos de sujeitos (igualdade perante a lei). A relação entre a “legalidade” e a “igualdade” foi detidamente analisada por Geraldo Ataliba:

Princípio constitucional fundamental, imediatamente decorrente do republicano, é o da isonomia ou igualdade diante da lei, diante dos atos infralegais, diante de todas as manifestações do poder, quer traduzidas em normas, quer expressas em atos concretos. Firmou-se a isonomia, no direito constitucional moderno, como direito público subjetivo a tratamento igual de todos os cidadãos pelo Estado.⁴³¹

E arremata:

Daí a íntima e indissociável relação entre legalidade e isonomia. Esta se assegura por meio daquela. A lei é instrumento de isonomia. Na sua aplicação, por outro lado, os órgãos executivos e judiciais considerarão as exigências do princípio. A captação do conteúdo jurídico da isonomia exige do intérprete adequada consideração sistemática de inúmeros outros princípios constitucionais, especialmente a legalidade, critério primeiro, lógica e cronologicamente, de toda e qualquer ação estatal.⁴³²

Mas há mais um nível de avaliação da questão: a igualdade prevista para a incidência normativa – igualdade formal – e a adoção de políticas públicas para assegurar a vida digna aos brasileiros e residentes estrangeiros – busca pela igualdade material⁴³³ – não pode ser ameaçada

⁴³¹ *Ibidem*, p. 157.

⁴³² *Ibidem*, p. 158.

⁴³³ Em relação à conciliação da igualdade formal e a busca pela igualdade material destaca-se o seguinte trecho da obra do jurista alemão Klaus Tipke: “Assim parece razoável, colocar limites à imposição através dos direitos de liberdade pela complementação da Constituição ou seu esclarecimento; pois em um Estado de Direito Liberal são também os direitos de liberdade componentes da justiça. Por outro lado: também o Estado Social não excessivo necessita de muito dinheiro. O Estado Social não pretende apenas amparar os necessitados, mas também alcanças além da égalité de droit uma certa égalité de fait, acima de tudo busco maior igualdade de oportunidades e o manutenção da paz social. Pretende ser mais do que o Estado dos mínimos, que apenas protege a liberdade e a

pela inovação no ordenamento jurídico que comprometa a vida, a liberdade, a propriedade, a segurança do povo, ainda que emanada como exercício de competências legiferantes privativas da União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Isto significa que a lei produzida pelos representantes do povo deve atender ao princípio da igualdade, mas que da aplicação não resulte no comprometimento da situação material dos indivíduos, parcela de indivíduos ou do todo. Explica-se: um diploma normativo que estabeleça um gravame severo incidente sobre toda a população, salvo por motivações extremadas e expressamente previstas na Constituição Federal para situações excepcionalíssimas⁴³⁴, não poderá lançar o povo igualmente na penúria. Não poderá submeter o povo a conviver com uma medida catastrófica e destrutiva da vida e do próprio tecido social sob o pretexto de que tal condição foi proporcionada por distribuição igualitária.

Considerando o princípio republicano brasileiro, que se funda na dignidade da pessoa humana e objetiva construir uma sociedade livre, justa e solidária, garantir o desenvolvimento nacional, erradicar a pobreza⁴³⁵ e a marginalização, e reduzir as desigualdades sociais e regionais, não há sentido em legitimar que os representantes do povo editem leis que possam comprometer a existência do próprio povo.

Pela obviedade de que o povo é composto pela reunião de indivíduos – no caso, pela nacionalidade ou residência no território nacional – reconhecer que o poder do Estado está limitado para assegurar a dignidade da pessoa humana (fundamento da república) e a possibilidade de evolução institucional e aprimoramento material (objetivo da república) é traduzir o compromisso da república brasileira em garantir, ao menos, o mínimo existencial.

A tributação é um poder-dever do Estado, cujo exercício das competências impositivas pelos entes federados (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) deve ser realizado nos

propriedade.” (TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2012. p. 45-46).

⁴³⁴ Cite-se como uma das poucas possibilidades de proporcionar tal constrangimento à população brasileira a instituição de empréstimos compulsórios, previstos no artigo 148 da Constituição Federal, cuja superação da causa que fundamentou a instituição desta medida excepcional enseja a devolução dos valores aos indivíduos que suportaram tal constrangimento.

⁴³⁵ E que seja entendida a *pobreza* de acordo com a lição de José Afonso da Silva: “A pobreza é o estado de quem não tem o necessário para a vida, de quem vive com escassez; ao contrário da *riqueza*, que é o estado de quem vive na superabundância, com muito mais recursos do que o necessário. A pobreza consiste, assim, na falta de renda e recursos suficientes para o sustento, na fome e na desnutrição, más condições de saúde, limitado acesso à educação e na maior incidência de doenças e mortalidade, especialmente mortalidade infantil. Quando a pobreza se aprofunda ao ponto de a pessoa não dispor do mínimo à sua subsistência, faltando até o trabalho, então se tem a *pobreza absoluta*, que é a *miséria*, com o que a pessoa se torna excluída.” (SILVA, José Afonso da. **Comentário contextual à Constituição**, *op. cit.*, p. 47).

estritos limites das hipóteses de incidência escritas na lei, editadas pelos representantes eleitos do povo, cujos enunciados normativos resultantes devem ser limitados pelo conjunto de princípios e regras constitucionais, inclusive, em observância aos fundamentos da república. Não há legitimado para transgredir os imperativos do sistema republicano, mas apenas subordinados para concretização das normas decorrentes deste princípio fundador do Estado.

Sabendo-se que entre os fundamentos da república está a dignidade da pessoa humana, não pode o Legislador ou a administração fazendária – ainda que sob a justificativa de que as liberdades civis e políticas são garantidas e que apenas se exige uma parcela do patrimônio individual aos cofres públicos nos termos de certa (ou incerta) norma – escusar-se da observância da realidade econômica do pagador de tributos⁴³⁶, em especial, das condições materiais mínimas para a sua sobrevivência e de seus familiares.

Lecionou José Afonso da Silva que: “Não basta, porém, a liberdade formalmente reconhecida, pois a dignidade da pessoa humana reclama condições mínimas de existência, *existência digna conforme os ditames da justiça social como fim da ordem econômica.*”⁴³⁷

A citação do constitucionalista é abrangente, tanto no que concerne ao dever do Estado de assegurar as condições mínimas de sobrevivência civilizada do indivíduo – mínimo existencial positivo ou assistido –, quanto ao impedimento de que o Estado Fiscal se aproprie dos bens essenciais e limite o exercício de direitos mínimos por meio da tributação: o mínimo existencial negativo sob análise neste estudo.

Conforme já tratado no presente estudo, por carência na dicção constitucional, reconhecer o mínimo existencial de *status negativus* como norma autônoma – ao menos para fins de averiguar traços típicos de princípio ou regra – seria confrontar os significados já atribuídos pela ciência do direito e a jurisprudência para normas consagradas derivadas do sistema, em especial: (i) o princípio da dignidade da pessoa humana; (ii) o princípio da igualdade; (iii) o princípio da capacidade contributiva; e (iv) o princípio da vedação ao tributo com efeito de confisco.

⁴³⁶ Confluência precisa dos direitos fundamentais consagrados constitucionalmente e a própria essência da limitação ao poder de tributar, nas palavras de Betina Treiger Grupenmacher: “O tema dos Direitos fundamentais, vinculado à idéia de tributação, está intimamente relacionado ao chamado “estatuto do contribuinte” e bem assim às idéias de cidadania, ética e moral.” (GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Justiça fiscal e mínimo existencial*. In: PIRES, Adilson Rodrigues Pires; TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Princípios de direito financeiro e tributário – Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**, *op. cit.*, p. 100).

⁴³⁷ SILVA, José Afonso da. **Comentário contextual à Constituição**, *op. cit.*, p. 39.

O mínimo existencial é efetivamente o significado resultante da confluência dos princípios supracitados e dos direitos e garantias fundamentais⁴³⁸, com traços peculiares no direito constitucional brasileiro pela possibilidade de reconhecimento da sua existência a partir do próprio princípio republicano, uma vez que não se trata apenas de um regime político instituído na Carta Constitucional de 1988, mas de um regime político edificado sob explícitos fundamentos e com expressos objetivos fundamentais.

Aliás, o mínimo existencial deriva de todos os direitos e garantias fundamentais esculpidos na Constituição Federal, de tal modo que deve ser revelado nos préstimos estatais traduzidos nos serviços públicos obrigatórios e, também, no reconhecimento do esforço privado para se autogarantir na aquisição de serviços e bens de consumo essenciais, quando o Estado é incapaz materialmente de ofertar o tratamento digno à totalidade dos cidadãos.

Na ausência de capacidade da máquina pública de adimplir com os seus deveres decorrentes dos direitos e garantias fundamentais, deve ser aceito o esforço privado com a mesma valoração e intensidade, reconhecido que o não dispêndio do tesouro para beneficiar determinada pessoa ou grupo em dificuldades materiais deve ser compensado com a legitimação da dedução na renda tributável, seja aquela auferida, imobilizada ou consumida, ou mesmo o afastamento de determinada incidência tributária, seja pela inequívoca falta de aptidão econômica para suportar o ônus (capacidade contributiva individual), seja na suspensão da exigibilidade do crédito tributário, admitida como medida de política fiscal para reconhecer a impossibilidade econômica circunstancial de adimplemento, mas que não afasta em definitivo o dever aplicável às pessoas que assumem o compromisso com o Estado de suportar os tributos, cuja transação é admitida pelo ente tributante como legítima. Tal hipótese de transacionar, evidentemente, deve ser prevista em lei.

Tal perspectiva permitiria, inclusive, ressignificar e ampliar conceitualmente a função social da propriedade, de tal sorte que não apenas a propriedade serviria para o uso, gozo e disposição pelo seu titular, típica percepção de caráter individualista e consagrada como direito individual de primeira geração, alinhada com propósitos socioeconômicos designados pelo constituinte – ao predicar a função social –, sendo possível a expropriação, mediante justa

⁴³⁸ Willis Santiago Guerra Filho inclusive reconhece um conteúdo intangível dos direitos fundamentais que se pode conceber como o mínimo existencial: “Essas considerações permitem concluir claramente pela existência de um conteúdo intangível dos direitos fundamentais, que não pode ceder sob forma alguma. Esse núcleo vem a ser o denominado mínimo existencial, ou seja, aquele conjunto de situações que caracterizam o ponto limite a partir do qual não se pode avançar sem ofender a dignidade do homem, sem reduzi-lo a meio.” (GUERRA FILHO, Willis Santiago. **Processo constitucional e direitos fundamentais**, *op. cit.*, p. 127).

indenização, mas também no dever do titular da propriedade em verter o seu uso para proporcionar condições dignas de existência para si e seus familiares.

Isto não resultaria propriamente em uma mediação entre a perspectiva tradicional da propriedade como direito natural, e a atribuição de uma função socialmente aferível do exercício desse direito em harmonia com os interesses de uma coletividade com ânimos limitados e propósitos definidos, mas também de um imperativo – “dever fundamental” – imputado ao proprietário de assegurar a destinação dos seus bens na promoção da defesa do mínimo existencial.

Desde os primórdios dos tratados de economia política, até os cursos mais difundidos de macroeconomia da atualidade, é preservada na abordagem da tributação a identificação da renda como o signo presuntivo de riqueza por excelência, seja aquela auferida, imobilizada ou consumida, de tal sorte que as hipóteses de incidência tributária dos impostos devem incidir sobre alguma das etapas do ciclo de realização da renda⁴³⁹. Se a hipótese de incidência recair sobre fato que descreva situação desprovida de cunho econômico, logo o imposto previsto se torna necessariamente confisco, pois incompatível com o princípio da capacidade contributiva.

O imposto sobre a renda brasileiro, por exemplo, incide sobre a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda (e proventos de qualquer natureza), conforme prescrito no artigo 43 do Código Tributário Nacional⁴⁴⁰. Ou seja, é necessário para fins de incidência do imposto sobre a renda que a riqueza nova do sujeito passivo, pessoa física ou jurídica, seja disponível⁴⁴¹.

⁴³⁹ Conforme afirmou Elizabeth Nazar Carrazza: “O imposto, independente de qual se trate, atinge a renda do contribuinte. Os fatos tributáveis, nos impostos, são sempre fatos com algum conteúdo econômico, caso contrário estar-se-ia tão somente expropriando a renda do contribuinte.” (CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **Iptu e Progressividade – Igualdade e Capacidade Contributiva**, *op. cit.*, p. 61).

⁴⁴⁰ “Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1o A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

§ 2o Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.” (BRASIL, 1966).

⁴⁴¹ “Os sistemas que contemplam o princípio da capacidade contributiva impõem que a tributação atinja apenas a renda disponível das pessoas físicas e jurídicas para o pagamento de tributos, estando implícito neste princípio a vedação absoluta de tributação incidente sobre a renda necessária à sobrevivência. Trata-se de regra imunitória implícita, porque prevista no Texto Constitucional.” (GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Justiça fiscal e mínimo existencial*. In: PIRES, Adilson Rodrigues Pires; TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Princípios de direito financeiro e tributário – Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**, *op. cit.* p. 109).

Ocorre que se reconhecido o dever fundamental do cidadão para concorrer no “empenho de esforços” a fim de garantir o mínimo existencial para si e para a sua família, os recursos existentes que são suficientes apenas para estas despesas essenciais com alimentação, saúde, moradia, educação e segurança – reveladores de alguma capacidade econômica, mas não capacidade contributiva⁴⁴² – são indisponíveis para o atingimento pela tributação.

Em outras palavras: o imposto sobre a renda não pode incidir sobre a renda “indisponível”, pois ainda que aferida a potencialidade econômica circunstancial de determinado sujeito, este está comprometido com o dever fundamental de destinar os seus bens em favor da preservação da sua própria vida e dos seus familiares. O mínimo existencial, repita-se, é um compromisso de todos os viventes sob a proteção do regime republicano.

Recolher tributo aos cofres públicos é dever fundamental dos contribuintes brasileiros, desde que oriundo de lei que prescreva tal obrigação em harmonia com a capacidade contributiva do contribuinte, que jamais pode ser compreendida como mera capacidade econômica, uma vez que esta interpretação também poderia violar a proteção ao mínimo existencial.

Resulta deste juízo que tanto o Estado estaria impedido de intervir pela tributação no patrimônio privado, de modo a eliminar as condições de existência digna do indivíduo e de seus familiares, quanto do próprio indivíduo de ostentar a riqueza sob seu domínio, ainda que não opulenta, enquanto os seus dependentes amargam em situação miserável⁴⁴³.

O mesmo raciocínio também pode ser aplicado tanto no impedimento da tributação destrutiva das atividades exercidas pelas pessoas jurídicas, seja com intuito lucrativo ou não, devendo o Estado reconhecer que dificuldades circunstanciais – não decorrentes da absoluta inviabilidade da continuidade de determinada empresa – podem ser superadas tanto pela suspensão da exigibilidade do crédito tributário, quanto no dever de não distribuição de lucros excessivos ou qualquer outra forma de remuneração aos titulares dessas pessoas jurídicas,

⁴⁴² Sobre a imperiosa distinção pelo exercício interpretativo do artigo 145, parágrafo 1º, da Constituição Federal, afirmou Betina Treiger Gruppenmacher: “Considerando-se que a capacidade econômica equivale à potencialidade econômica, não raramente o contribuinte tem capacidade econômica, pois possui alguma forma de rendimento mas, no entanto, não possui capacidade contributiva, já que sua renda não é bastante em si mesma para atender às suas necessidades mínimas e as de sua família e ainda pagar impostos.” (*Ibidem*, p. 108).

⁴⁴³ Da interpretação dos artigos 226, 227, 229 e 230 da Constituição Federal de 1988 podem ser construídos os deveres fundamentais *concorrentes* da família com os cuidados dos seus, especialmente, de crianças e idosos.

quando os empregados, colaboradores e vinculados sofrem com a falta de percepção de recursos essenciais para a sua sobrevivência e dos seus dependentes.

O mínimo existencial, ou quaisquer derivações deste resultado da interpretação dos princípios e regras constitucionais, com dedicada atenção aos direitos e garantias fundamentais, tal como o proposto “mínimo funcional das pessoas jurídicas”, deve ser primordialmente assegurado pelo Estado, mas também observado pelos particulares⁴⁴⁴, enquanto perdurarem vínculos societários que cumpram função social dentro da ordem econômica, pois relacionados ao pacto republicano que deve ser defendido e preservado por todos os conviventes em uma sociedade organizada que preconiza a igualdade, o tratamento justo e a harmonia social – interpretação esta condizente com o princípio republicano brasileiro estabelecido na Constituição Federal de 1988.

Uma Constituição que enuncia o princípio republicano, não apenas limita o poder do Estado pelo reconhecimento da fonte do poder exercido pelos representantes do povo, mas consagra efetivamente um compromisso exigível das mais consagradas instituições até o menos erudito dos indivíduos.

Essencialmente no campo tributário, a Constituição Federal exige que a lei seja editada de tal modo que todos recebam o mesmo tratamento pela administração pública, exigido o reconhecimento global dos signos presuntivos de riqueza para fins de mensuração dos aspectos quantitativos da lei impositiva, diretamente relacionados à materialidade da situação traduzida em termos hipotéticos que se pretende alcançar, vedada a ocorrência do confisco, considerado o tributo isolado ou a incidência recorrente das espécies no exercício, para que o cidadão não se torne mero depositário de bens que serão em algum momento vertidos ao erário, mas o titular de direitos individuais que são exercidos em decorrência de direitos e garantias fundamentais,

⁴⁴⁴ Reitera-se que a observância do mínimo existencial pode ser exigida inclusive de particulares, uma vez que a introdução no sistema normativo brasileiro desta figura protetiva da dignidade humana ocorreu por meio da publicação da Lei nº 14.181, de 1º de julho de 2021, que alterou o Código de Defesa do Consumidor, para garantir a observância do mínimo existencial contra o superendividamento e na repactuação de dívidas. Em que pese a louvável inovação normativa, não há como afastar algumas críticas, pois a aplicação do mínimo existencial como norma de não exposição do consumidor ao endividamento excessivo ainda depende de regulamentação. Ou seja, o Legislador deixou de estabelecer os critérios de proteção patrimonial para o cômputo do mínimo existencial ao delegar tal tarefa ao Poder Executivo.

Inequivocamente, o constituinte reconheceu a hipossuficiência do consumidor e a sua vulnerabilidade frente ao poder econômico, pois atribuiu ao Estado o dever de promover a proteção do consumidor (artigo 5º, inciso XXXII, da CF), estabeleceu ao legislador das unidades federadas a competência concorrente para legislar sobre a responsabilidade pelo dano causado ao consumidor (artigo 24, inciso VIII, da CF), inclusive, para legislar sobre o direito de informação acerca dos impostos incidentes sobre bens e serviços comercializados (artigo 150, parágrafo 5º, da CF), reconhecida expressamente a defesa do consumidor com estatura de princípio constitucional da ordem econômica (artigo 170, inciso V, da CF).

enraizados no solo fértil dos fundamentos do Estado, assumidos como compromisso pelos objetivos fundamentais da república brasileira.

Desta conclusão resulta a proteção ao mínimo existencial como o compromisso da república brasileira para alcançar os seus objetivos, o que para efeitos de tributação – mínimo existencial negativo – consiste também no “dever de regulação dos limites do poder de tributar” para que sejam estabelecidos os limites do fenômeno impositivo, assegurados, tanto a arrecadação mediante o cumprimento do dever de pagar tributos, quanto a existência digna pela proteção ao patrimônio essencial do indivíduo, devendo este utilizar desta parcela de bens essenciais em favor da vida, da liberdade, da saúde, da educação, da habitação, do vestuário, da segurança e da alimentação dos membros de sua família.

Tal interpretação do texto constitucional não apenas é desejável para que a promessa de construção de um estado justo, igual e solidário seja alcançada, mas é efetivamente viável a partir da atribuição do poder-dever ao Poder Legislativo de editar uma lei complementar no sentido de regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, conforme determinado no artigo 146, inciso II, da Constituição Federal.

O mínimo existencial negativo, por todo o exposto neste estudo, não é apenas uma possibilidade edificada pelo exercício da racionalidade científica sobre o direito constitucional positivo – a tal ideia do mínimo existencial tratada no início deste estudo –, mas o verdadeiro núcleo essencial de um estatuto dos pagadores de tributos brasileiros, pois é justamente da confluência dos valores, princípios, regras, direitos e garantias fundamentais que o estímulo a consagrar o objetivo republicano surge e instiga à criação de regras específicas para concretizar a proteção ao sujeito passivo tributário.

O “código de defesa do contribuinte”, “estatuto do contribuinte”, “estatuto do pagador de tributos”, ou “Código de direitos e garantias fundamentais do pagador de tributos” – a designação da reunião de disposições por uma lei complementar está em aberto e pode ser livremente escolhida pelo Legislador –, será o verdadeiro diploma normativo da cidadania, tradutor da regulação da limitação ao poder de tributar do Estado brasileiro em observância ao princípio republicano.

7.2 O Estatuto do contribuinte

O princípio republicano, dotado de forte influência de valores éticos, morais e históricos, por decorrência da adoção do regime republicano, desde a primeira Constituição (republicana) autenticamente brasileira, assume posição fundamental na interpretação dos enunciados prescritivos da Constituição Federal, de modo que é impossível para o intérprete do direito constitucional brasileiro negligenciar os objetivos fundamentais da república na interpretação de quaisquer princípios ou regras do sistema.

O resultado desta interpretação está absolutamente amoldado à ideia de mínimo existencial consagrada na doutrina, fazendo do Brasil não apenas um Estado capaz de reconhecer substância jurídica no mínimo existencial, mas o verdadeiro Estado normativamente preparado para limitar o poder de ação estatal – inclusive, o poder de tributar –, posto que o sistema orientado pelo princípio republicano impõe a instituição de normas neste exato sentido.

Tal compreensão é aplicável tanto ao conjunto de medidas adotadas pelo Estado tendentes a executar políticas públicas de investimento e preservação dos indivíduos para assegurar-lhes condições mínimas de sobrevivência e civilidade, quanto à limitação ao poder de intervenção do Estado no patrimônio privado pela tributação.

Os princípios constitucionais da dignidade da pessoa humana, igualdade (e isonomia), capacidade contributiva e vedação ao tributo com efeito de confisco são disciplinadores do exercício das competências tributárias quando da edição de leis instituidoras das hipóteses de incidência tributária.

Já o conjunto de regras originadas a partir da edição do veículo introdutor de textos normativos com a previsão de afastamento da incidência sobre determinados bens e direitos essenciais para a existência digna de pessoas físicas e subsistência da atividade empresarial circunstancialmente afetada, será reconhecido como o estatuto limitador da imposição tributária em observância ao mínimo existencial. E tal diploma regulador do poder de tributar também sofrerá a inafastável influência dos princípios constitucionais citados.

Ainda que se possa interpretar a partir do conjunto de princípios e regras constitucionais, tanto gerais, quanto especificamente introduzidos no título reservado ao sistema tributário

nacional, acerca da existência de um estatuto constitucional⁴⁴⁵ de limitação ao poder de tributar, não se pode obstar a possibilidade de os representantes do povo de produzirem um texto normativo nacional para explicitar e viabilizar a aplicação dos mandamentos constitucionais.

Os enunciados de tal código protetor do sujeito passivo da relação jurídico-tributária não criariam direito novo, mas prescreveriam explicitamente o conjunto de bens e situações protegidas da incidência tributária destrutiva – considerada individualmente na espécie ou na incidência conjunta –, bem como os direitos e garantias dos indivíduos submetidos à fiscalização pela administração pública.

Nas palavras de Sacha Calmon Navarro Côelho⁴⁴⁶, o “Estatuto do Contribuinte é o outro nome da cidadania”.

A possibilidade de “complementação” do Texto Constitucional com o propósito de explicitar o seu conteúdo e viabilizar a sua compreensão e aplicação não é uma novidade no direito pátrio, conforme leciona Luís Eduardo Schoueri ao tratar sobre as leis complementares no direito brasileiro:

Desde os primórdios da república, já se percebia que o texto constitucional não poderia ser exaustivo, exigindo, daí, a edição de leis para sua complementação. Naquela época, não se cogitava de uma lei formalmente complementar, com quórum diferenciado. Em seu aspecto material, entretanto, o instituto da lei complementar não pode ser considerado uma novidade. A primeira constituição republicana, de 1891, já previa, em seu artigo 34, competir privativamente ao Congresso Nacional “Decretar as leis orgânicas para a execução completa da Constituição”.⁴⁴⁷

A Constituição Federal estabelece que o processo legislativo compreende, dentre as espécies normativas previstas, a elaboração de leis complementares (artigo 59, *caput* e inciso II), cuja aprovação requer a maioria absoluta dos votantes (artigo 69). O *quórum* qualificado é

⁴⁴⁵ Paulo de Barros Carvalho afirmou sobre o estatuto do contribuinte: “Define-se o *estatuto do contribuinte*, ao pé de nossa realidade jurídico-positiva, como a somatória, harmônica e organizada, dos mandamentos constitucionais sobre matéria tributária, que, positiva ou negativamente, estipulam direitos, obrigações e deveres do sujeito passivo, diante das pretensões do Estado (aqui utilizado na sua acepção mais ampla e abrangente – *entidade tributante*. E quaisquer desses direitos, deveres e obrigações, porventura encontrados em outros níveis da escala jurídico-normativa, terão de achar respaldo de validade naqueles imperativos supremos, sob pena de flagrante injuridicidade.” (CARVALHO, Paulo de Barros. “Estatuto do contribuinte. Direitos, garantias individuais e matéria tributária e limitações constitucionais nas relações entre Fisco e contribuinte”, *Vox Legis*, São Paulo, v. 141, 1987 *apud* CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 341).

⁴⁴⁶ CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. Os direitos dos contribuintes e os princípios constitucionais em matéria tributária. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. **Direitos Fundamentais dos Contribuintes: Homenagem ao Jurista Gilmar Ferreira Mendes**, *op. cit.*, p. 96.

⁴⁴⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021. p. 83.

justificado pela reserva do próprio constituinte de determinadas matérias para a lei complementar.

Sob a perspectiva formal, a lei complementar seria o diploma normativo típico da exigência de votação por maioria absoluta. De uma visão material, conforme assinala o jurista Sacha Calmon Navarro Coêlho⁴⁴⁸: “a lei complementar é a que tem por objetivo (conteúdo) a complementação da Constituição, quer ajuntando-lhe normatividade, quer operacionalizando-lhe os comandos [...]”.

O já citado artigo 146 da Constituição Federal estabelece que cabe à lei complementar: (a) dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; (b) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; e (c) estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária.

Considerando os atributos do princípio republicano ora abordados, evidencia-se que a regulação das limitações constitucionais ao poder de tributar enunciados em uma lei complementar se prestaria a assegurar a concretização dos objetivos fundamentais, condicionar a ação da administração fiscal aos princípios e regras previstos no Texto Constitucional e dispor de tal modo que eventuais dúvidas acerca da interpretação dos textos normativos encontrem amparo em enunciados positivados que favoreçam a construção da devida proposição jurídica a partir do reconhecimento dos poderes tributários do Estado em harmonia com as salvaguardas fundamentais dos contribuintes⁴⁴⁹.

A lei complementar reguladora das limitações ao poder de tributar seria a tradução minudente em enunciados prescritivos dos limites da ação dos sujeitos envolvidos na relação jurídico-tributária para proteger concomitantemente os direitos e garantias fundamentais e assegurar a arrecadação do tributo em importância justa aos cofres públicos, inalterada a

⁴⁴⁸ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **O controle de constitucionalidade das leis e o poder de tributar na CF/1988**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016. p. 247.

⁴⁴⁹ Assinalou Luís Eduardo Schoueri: “Finalmente, a ideia de regular limitações ao poder de tributar abre espaço para a lei complementar regular o alcance de uma limitação em função de outra. Um exemplo pode ser dado nos casos em que haja conflito entre legalidade e igualdade. Tais serão as situações em que o contribuinte, firme na legalidade, incorre em situação não prevista pelo legislador e, portanto, entende não dever qualquer tributo; o Fisco, por sua vez, poderá, baseando-se na igualdade, sustentar ser inaceitável que aquele contribuinte fuja da carga a que se sujeitam seus concidadãos, tendo em vista estar em situação economicamente equivalente aos últimos. Esse conflito será resolvido pela lei complementar. No caso, o artigo 108, § 1º, do Código Tributário Nacional vedará que o raciocínio analógico implique a exigência de tributo não previsto em lei. Prevalecerá, destarte, a legalidade.” (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**, *op. cit.*, p. 96).

incidência dos tributos nos termos da lei, suprimida a entrega da parcela do patrimônio privado na hipótese de ameaça às condições mínimas de dignidade.

Por todo o exposto, o mínimo existencial deve ser o núcleo essencial do estatuto do contribuinte, cuja competência legiferante – aptidão de inovar pela criação deste diploma normativo típico – está prevista no artigo 146, inciso II, da Constituição Federal, e o seu exercício pelo legislativo será a melhor tradução do princípio republicano na sua dimensão de imperativo de defesa dos legítimos interesses de sobrevivência digna dos representados como primado do Estado de Direito brasileiro.

Como a referência à mesma linguagem identificadora e a subordinação às normas hierarquicamente superiores e procedimentos produtivos impulsionados por autoridades competentes são requisitos de pertencimento de um sistema, o estatuto do contribuinte que encontre no mínimo existencial o seu núcleo essencial deverá também resultar da interpretação da exata confluência dos mesmos princípios e regras que fundamentam este instituto que será consagrado normativamente para limitar o poder de tributar.

Disto resulta que os enunciados deste estatuto de defesa dos contribuintes devem resultar de parâmetros ofertados concorrentemente entre o conjunto de direitos e garantias fundamentais previstos na Constituição Federal e os deveres impostos ao sujeito passivo na relação jurídico tributária.

Não se pode admitir que do texto deste estatuto resulte tanto o desnude da proteção ao indivíduo, sob a precária argumentação de sua arguta defesa pela mera existência de um diploma referido por defesa dos contribuintes, quanto na criação de texto que autorize que o contribuinte se furte de seu dever tributário com a coletividade, quando presentes a capacidade contributiva e a obrigação tipificada em lei.

Derivado da Constituição Federal, o diploma cogitado asseguraria o adimplemento dos deveres sem o comprometimento do mínimo existencial, por se referir ao exercício de direitos e garantias fundamentais pelos particulares, assim como o legítimo exercício do direito ao crédito tributário, desde que amparada em incidência tributária prescrita no ordenamento.

Alcançar-se-á por meio de tal estatuto erigido a partir dos princípios e regras constitucionais uma nova compreensão do pacto republicano: a existência de um poder-dever do Estado tributante e de um “poder-dever” do contribuinte. O Estado “pode” tributar, pois

autorizado pela lei para tanto, e “deve” arrecadar os tributos para manter a máquina pública em funcionamento e assegurar os serviços públicos que dignificam a vida e não atrapalham o dinamismo econômico das empresas. Neste diapasão, o indivíduo “pode” pagar tributo, tornando-se efetivamente cidadão envolvido na relação com o Estado, pois é destinatário de serviços públicos e da proteção da sua vida, liberdade e propriedade pelo mesmo Estado, e “deve” pagar tributos, pois do produto do adimplemento de suas obrigações o Estado reúne condições materiais de funcionamento e viabiliza a consecução dos propósitos institucionais estabelecidos pelo constituinte – reunido em assembleia constituinte por representantes do povo brasileiro – e pelo legislador, investido de poderes de representatividade por eleição popular.

O pagamento do tributo deveria ser um ato de cidadania, motivado pelo compromisso de um Estado que recebeu a missão de proteger os interesses comuns dos seus constituintes e da solidariedade de fornecer recursos para que este mesmo ente oferte condições de existência digna aos irmãos menos afortunados. Na realidade, verifica-se o verdadeiro conflito entre um Estado arrecadador que negligencia os seus deveres para com o indivíduo e intervém destrutivamente nos domínios da economia, enquanto os particulares estão exaustos de fazerem do suor do labor próprio a fortuna de uma casta de servidores públicos privilegiados.

A proposta de um estatuto do contribuinte editado a partir do mínimo existencial, decorrente da interpretação harmônica dos direitos e deveres decorrentes das normas constitucionais, seria também uma via de restabelecer a confiança no regime republicano, cujos fundamentos e objetivos deveriam ser compatíveis com as pretensões individuais em meio à vida em sociedade.

E, repita-se: os enunciados normativos desta lei complementar são traduções de princípios e regras da Constituição Federal de 1988.

A questão da utilidade de um diploma regulador da limitação do poder de tributar com reconhecimento de um núcleo essencial no mínimo existencial negativo certamente despertará diversas críticas, em especial ante ao conflito histórico entre as intenções protetivas do patrimônio próprio pelos contribuintes e a ânsia arrecadatória do fisco, ambos munidos de argumentos verossímeis para combater a realização das intenções do outro.

E é justamente do reconhecimento da carga normativa no princípio republicano, fundamentado na dignidade da pessoa humana, da qual faz parte como fração o mínimo existencial (negativo, *in casu*), que a lei complementar editada no exercício da competência

conferida pelo artigo 146, inciso II da Constituição Federal poderia representar não apenas uma inovação normativa “no” sistema jurídico, mas uma inovação “a partir” do sistema jurídico⁴⁵⁰, do qual se pode extrair como pressuposto lógico o equilíbrio das relações entre sujeitos ativos e sujeitos passivos, ainda que a realidade tenha deflagrado diversas situações que justificam o olhar de desconfiança dos pagadores de tributos. Não há argumentação jurídica que seja encarada em maior grau de abstração ou desconfiança de sua real possibilidade do que aquela que trata da justiça fiscal.

O estatuto pode ser destinado ao contribuinte, mas a sua real edificação em observância ao princípio republicano revelará que se trata de codificação favorável à conciliação dos interesses legítimos dos envolvidos nos polos opostos da relação jurídico tributária. O tributo é meio pelo qual o Estado mantém a sua estrutura e cumpre com os generosos compromissos assumidos na Carca Constitucional, de modo que o ônus suportado pelos particulares não deve descolar da convicção individual de que se trata do cumprimento de uma obrigação em prol da sociedade brasileira.

Portanto, o estatuto “do” contribuinte se realiza pelo exercício de competência legiferante outorgada “pelo” constituinte, assim entendido o conjunto dos mais qualificados representantes do povo reunidos na Assembleia Constituinte que estabeleceram o *nomos*⁴⁵¹ da república brasileira, instituidores de um Estado que está autorizado a tributar o patrimônio privado nos termos da lei editada pelos representantes periodicamente eleitos pelo povo, que subordina todo o procedimento constitutivo do crédito tributário, seja pelo lançamento de ofício ou lançamento com a participação direta do sujeito passivo (declaração ou homologação), desde

⁴⁵⁰ Não se pode confrontar a obviedade de que todas as normas publicadas decorrem do exercício da competência legiferante por determinado procedimento previsto em normas delineadas para tanto. Logo, toda a norma válida – atributo de pertencimento ao sistema – é gerada a partir deste sistema. A afirmação referida pretende apenas justificar a introdução na linguagem jurídica do *mínimo existencial*, até então ausente no repertório do direito tributário positivo. A referência de sua produção *a partir* do sistema corresponde ao seu surgimento em decorrência da confluência dos princípios e regras constitucionais já citados.

⁴⁵¹ A este *nomos* é admitido o significado construído após longa análise realizada por Carl Schmitt: “Nomos é a palavra grega para a primeira medição, que funda todas as medidas subsequentes, para a primeira tomada de terra, entendida como a primeira divisão e partição do espaço, para a divisão e a repartição originárias.” (SCHMITT, Carl. **O nomos da Terra do direito das gentes do *jus publicum europaeum***. Rio de Janeiro: Contraponto: Ed. PUC-RIO, 2014. p. 65). A utilização do *nomos* não almeja aceitar plenamente a teoria de Carl Schmitt acerca da existência de um ato fundacional que estabelece o *nomos* sobre determinado território e, portanto, seria a origem de todo o poder e do juízo de proporcionalidade que permearia o direito posto, ou mesmo estabelecer confronto com a *norma fundamental* de Hans Kelsen como pressuposto lógico do sistema jurídico positivo, mas de reconhecer nos *fundamentos da república brasileira* escritos no enunciado do artigo 1º da Constituição Federal a verdadeira legitimação do poder exercido pelo direito enquanto a melhor tradução das razões fundacionais da nova república nascida após o período de império do arbítrio e da supressão de direitos fundamentais, cujos objetivos deste Estado Democrático de Direito também constam expressamente enunciados no artigo 3º da Carga Magna.

que protegido o mínimo existencial, consequência inafastável da incidência jurídica no ambiente de um Estado de Direito com fundamento na dignidade da pessoa humana.

Essas considerações autorizam, como resultante de um exercício racional teórico e sem assumir pretensões de revolução da compreensão da ciência do direito tributário, estabelecer sob amparo constitucional as disposições que poderiam constar desta lei complementar editada para regular a limitação ao poder de tributar, reconhecida a sua essência na proteção ao mínimo existencial e no estabelecimento dos limites relacionais a partir dos princípios e regras da Constituição Federal.

7.3 Uma proposta acerca das disposições constantes do aventado Estatuto do Contribuinte

A lei complementar editada com a finalidade de regular as limitações ao poder de tributar, se efetivamente comprometida com o mínimo existencial e derivada dos direitos e garantias fundamentais positivados na Constituição Federal, deveria contemplar algumas disposições tendentes a preservar a dignidade humana, viabilizar o recolhimento do tributo devido e reduzir o custo da burocracia e das incertezas da máquina pública.

Inicialmente, seria necessário enunciar a aplicabilidade deste estatuto do contribuinte para as relações jurídicas estabelecidas em decorrência das leis tributárias, abrangendo tanto as hipóteses de incidência das diversas espécies tributárias instituídas pelos entes estatais, quanto as penalidades e sanções administrativas decorrentes, cujos destinatários são logicamente os entes que instituíram normas em matéria tributária e os sujeitos passivos: contribuintes e responsáveis.

Ato contínuo, seriam relacionados os direitos e deveres dos sujeitos passivos – sem qualquer pretensão de exaustividade da matéria –, em especial, no campo dos direitos:

- (i) acesso à legislação publicada, sendo indevida a exigência do pagamento de tributo ou adimplemento de dever instrumental, caso provada a impossibilidade de pleno conhecimento dos termos da legislação na data do vencimento do tributo ou da entrega da declaração ao poder tributante, contado o prazo a partir do fato que ocorrer primeiro;

(ii) obtenção de esclarecimentos de servidores fazendários nas repartições de atendimento presencial e, na hipótese de atendimento remoto, acesso a todos os meios de comunicação tradicionalmente praticados na sociedade, sendo prorrogado o vencimento da obrigação na hipótese de incapacidade de obtenção de resposta satisfatória do servidor ou sistema de resposta automática do ente tributante. Tal suspensão perdurará até que o ente tributante oferte o devido esclarecimento, reconhecido o mesmo tratamento das consultas fiscais, inclusive para obstar o início de fiscalização com base na dúvida apresentada;

(iii) o direito de entrega ou transmissão de documentos fiscais por meio alternativo ao estipulado na legislação, na hipótese de impossibilidade de fazê-lo por questões de ordem técnica ou inaptidão dos formulários ou sistemas de assimilação da prova que se pretende fazer com os dados inseridos, iniciando-se o procedimento administrativo de averiguação da precariedade dos meios e suspendendo-se o adimplemento da forma típica até que a administração se manifeste a respeito;

(iv) o direito de entrega pelo próprio sujeito passivo – com a imediata contrapartida do protocolo de recebimento –, seja presencialmente ou por transmissão de dados via sistema, de decisões administrativas ou judiciais que determinem comportamentos aos servidores ligados às autoridades fazendárias;

(v) a pronta obtenção de certidões de regularidade fiscal, na hipótese de o sistema de geração das certidões não encontrar débitos ou pendências com a fiscalização, não havendo circunstância de não geração das certidões fiscais, seja positiva ou negativa;

(vi) a instauração de processo administrativo fiscal, inclusive pela lavratura de auto de infração ou notificação de multa por sistema de transmissão de dados, independentemente da transmissão de declarações fiscais pelo sujeito passivo, posto que a constituição do crédito tributário é prerrogativa exclusiva da administração fazendária;

(vii) o direito de petição à fiscalização tributária, incumbida de distribuir o pedido administrativo para o departamento competente para a análise do pedido, cuja resposta não poderá ultrapassar 5 (cinco) dias para casos urgentíssimos, 15 (quinze dias) para casos urgentes, 30 (trinta) dias para pedidos avaliados como regulares e 360 (trezentos e sessenta dias) para processos contenciosos, por instância, na hipótese de pretensão resistida por parte da fiscalização tributária;

(viii) a instauração de procedimento administrativo para a atribuição de responsabilidade aos sócios titulares, acionistas com poderes diretivos, diretores, ou quaisquer envolvidos na gestão de empresas desde a fase do contencioso administrativo, sendo vedada a inscrição em dívida ativa sem que seja assegurado o direito de defesa ao sujeito que se pretende atribuir responsabilidade por débitos ou infrações à legislação tributária;

(ix) o direito à clareza e inteligibilidade dos atos administrativos de lançamento tributário e autos de infração, devendo constar obrigatoriamente o relatório descritivo do fato que ensejou o questionamento fiscal, os fundamentos normativos da autuação e o contato de servidor responsável por oferecer esclarecimentos sobre o ato administrativo, para que o direito de defesa possa ser exercido sem dúvidas acerca do fato questionado;

(x) em qualquer etapa do procedimento administrativo, processo administrativo, ou processo judicial, a possibilidade de apresentação de documentos comprobatórios de que o sujeito passivo é incapaz de suportar o ônus da tributação, cujo crédito tributário é exigível por previsão legal, homologação, decisão administrativa ou judicial, sem comprometer o mínimo existencial, no caso de pessoas físicas; ou o mínimo funcional, no caso de pessoas jurídicas;

(xi) nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o direito de prévia regularização ou oferecimento de informações e documentos para esclarecer situação questionada, mediante intimação enviada ou transmitida por servidor envolvido no processo de fiscalização do cumprimento de obrigações fiscais;

(xii) o direito de não ser compelido a realizar cadastros perante autoridades fiscais ou entes que receberam poderes de fiscalização por delegação, quando as atividades praticadas pelo sujeito passivo não sejam revestidas de conteúdo econômico ou não sejam praticadas com frequência;

(xiii) o direito de realização de denúncia espontânea por procedimentos previamente estabelecidos pela administração fiscal, inclusive com formulários ou sistemas que permitam a inserção de informações e o cálculo de forma livre pelo sujeito passivo;

(xiv) o direito de impugnação de quaisquer atos administrativos de cobrança de tributos, imposição de multas, revisão da base de cálculo, alíquota, classificação fiscal, código de operação ou outro parâmetro previamente estabelecido por sistema que inviabilize a correta descrição da situação fática que pode ou não ter relevância para fins fiscais;

Já no campo dos deveres dos sujeitos passivos, as disposições deveriam corresponder aos seguintes compromissos para adimplemento da legislação tributária:

(i) o dever de prestar todas as informações necessárias ao reconhecimento dos fatos que ensejam a tributação, salvo aqueles que suscitem controvérsias entre os próprios entes tributantes ou que estejam pendentes de julgamento, na hipótese de afetação por repercussão geral ou sob o regime de recursos repetitivos;

(ii) o dever de preservar os documentos e informações e disponibilizá-los para a fiscalização pelos meios compatíveis com as tecnologias utilizadas no período de averiguação;

(iii) o dever de clareza nas petições, pedidos e requerimentos perante a administração para a obtenção de informações, documentos ou impugnação de atos administrativos;

(iv) o dever de atualização acerca da legislação tributária, ressalvados os reconhecidos excessos infralegais e a comprovada ausência de publicidade dos atos administrativos;

(v) o dever de colaboração com a administração tributária para a fiscalização de terceiros relacionados à ocorrência do fato imponible, salvo na hipótese de comprovada apresentação de termo de confidencialidade acerca das informações, cuja ocorrência determinará a prévia intimação do fiscalizado acerca da exigência da administração de informações e documentos de terceiros vinculados;

(vi) o dever de prestar informações à administração fazendária acerca do impacto da carga tributária sob as atividades desenvolvidas, quando flagrante a impossibilidade de estabelecer concorrência com outros agentes de mercado internos ou estrangeiros, devendo tal pleito administrativo ser enviado para fins de avaliação pelos secretários da fazenda e para a mesa diretora dos respectivos poderes legislativos;

(vii) o dever de prestar informações à administração tributária acerca de eventuais equívocos no recolhimento de tributos por decorrência de falhas de sistema de transmissão de dados;

(viii) o dever de prestar informações à administração tributária acerca das deficiências dos sistemas eletrônicos ou a ausência de meios para o registro de operações com mercadorias ou prestação de serviços, na hipótese de incidência concomitante com outros tributos, bem como as respectivas deduções da base de cálculo, se autorizadas pela legislação;

(ix) o dever de exigir dos tabelionatos e órgãos de registro de bens e direitos com substância econômica que transmitam informações de interesse da fiscalização acerca da ocorrência da hipótese de incidência tributária, sendo certificado pelos órgãos de registro a solicitação realizada pelo sujeito passivo;

(x) o dever de pagar os tributos devidos e transmitir ou entregar os deveres instrumentais, cuja impossibilidade de adimplemento por roubo, furto, extravio ou destruição de documentos deve ser informada à fiscalização no prazo de 15 (quinze) dias do conhecimento do fato.

Superada a construção de enunciados que explicitam os direitos e os deveres dos sujeitos passivos, o diploma deveria considerar os critérios para aferição do mínimo existencial das pessoas físicas e o mínimo funcional das pessoas jurídicas.

No que concerne às pessoas físicas, o mínimo existencial deveria ser comprovado mediante a apresentação da declaração de ajuste anual do imposto sobre a renda, contrato de trabalho, extrato bancário ou declaração de próprio punho acerca dos rendimentos auferidos periodicamente. Também deverá ser apresentado, na hipótese de não constar tal referência na declaração anual de imposto sobre a renda, os títulos, termos, certificados e outros documentos comprobatórios da titularidade de bens que atestem o monte patrimonial sob a titularidade do indivíduo fiscalizado.

No caso de dispensa de apresentação da declaração de ajuste anual do imposto sobre a renda, por insuficiência de rendimentos auferidos para alcançar a primeira faixa de tributação, a apresentação de documentos e declaração do indivíduo acerca da situação financeira que tem experimentado.

Adicionalmente, deve ser ofertada a relação detalhada dos dependentes diretos do indivíduo, assim compreendidos aqueles que sejam economicamente subordinados ao sujeito investigado, ressalvada a hipótese de apresentação de dados sobre dependente em condição econômica superior. Também deverá ser apresentada a relação de dívidas pré-existentes que estejam diretamente relacionadas aos bens e direitos preservados dentro dos critérios de despesas essenciais para a existência digna.

Após a determinação de apresentação dos rendimentos e proventos, e dos dependentes, devem ser enunciados os critérios para a aferição do custeio do mínimo existencial, relacionados à (i) alimentação, (ii) moradia, (iii) educação, (iv) cuidados médicos e relacionados à saúde, (v) segurança, e (vi) bens de convivência social e instrumentos envolvidos no desenvolvimento de trabalho.

Os critérios de aferição de despesas serão satisfeitos mediante a apresentação de todos os documentos e títulos, inclusive extratos bancários e notas fiscais, além de declaração do próprio sujeito passivo, cuja pertinência deverá ser detidamente demonstrada pelo indivíduo.

Todas as despesas relacionadas aos critérios do mínimo existencial são dedutíveis para fins de tributação sobre a renda. As despesas diretamente relacionadas aos imóveis de moradia e para a manutenção e preservação de áreas específicas por força de lei serão dedutíveis dos tributos imobiliários.

O procedimento de impugnação de lançamentos ou pedidos administrativos que envolvam a demonstração do mínimo existencial são sigilosos e a validade das decisões de deferimento ou indeferimento, para fins de extinção do crédito tributário (remissão), afastamento da penalidade (anistia), ou possibilidade de suspensão da exigibilidade por negociação direta com o fisco (transação tributária), devem ser periodicamente reavaliadas, incumbindo ao sujeito passivo o dever de prestar informação e satisfazer a obrigação quando as suas condições financeiras permitirem.

No que concerne ao mínimo funcional das pessoas jurídicas, a empresa ou entidade fiscalizada deverá apresentar relação completa de documentos fiscais previstos na legislação acerca do ciclo de produção de riquezas e destinação da renda, os bens e direitos de sua titularidade, os comprovantes de recolhimento de contribuições previdenciárias de empregados e colaboradores, e o pedido de suspensão da exigibilidade tributária, comprovando a impossibilidade circunstancial de adimplemento total da exigência fiscal.

Na hipótese de pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional deverão ser apresentadas as declarações transmitidas por decorrência da opção e os registros de movimentação financeira adotadas pela empresa, com as devidas notas explicativas para viabilizar a compreensão dos dados apresentados.

Em qualquer hipótese poderão ser exigidos os livros contábeis, demonstrações financeiras e movimentações bancárias para atestar a situação econômica precária.

Todos os dados ofertados pelas pessoas jurídicas são sigilosos.

Na hipótese de pessoa jurídica beneficiada por regime especial de tributação pelo ICMS, cuja autorização do Estado ou Distrito Federal não esteja prevista em ato produzido no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, a pessoa jurídica não poderá ser beneficiada pelo afastamento de exigência fiscal com base na demonstração de comprometimento do mínimo funcional.

Tanto a proteção ao mínimo existencial das pessoas físicas, quanto ao mínimo funcional das pessoas jurídicas poderá ser alegado em processos judiciais para fins de obtenção da gratuidade da justiça. Os documentos apresentados para a comprovação da situação econômica serão sigilosos em todos os processos judiciais.

Na hipótese de alteração da situação econômica de pessoas físicas ou jurídicas no curso de parcelamento tributário celebrado, seja pelo agravamento ou atenuação, o beneficiado com o afastamento da exigibilidade momentânea deverá prestar informação ao ente tributante no prazo máximo de 60 (sessenta) dias.

No caso de pessoas físicas, caso a situação de comprometimento perdure por mais de 5 (cinco) anos, os débitos tributários constituídos antes deste período serão atingidos pela decadência.

As previsões acerca do mínimo existencial das pessoas físicas são oponíveis para todos os fins de tributos incidentes sobre a renda e patrimônio, percebidas por transmissões onerosas ou não onerosas.

As previsões acerca do mínimo funcional das pessoas jurídicas são oponíveis para todos os tributos incidentes sobre a renda e patrimônio, excetuados aqueles incidentes sobre

operações com mercadorias, operações financeiras e prestações de serviços, salvo na hipótese de lavratura de auto de infração.

As normas deste estatuto do contribuinte seriam aplicáveis para todos os procedimentos administrativos, processos administrativos e processos judiciais em curso na data de publicação da lei complementar.

Estas considerações, devidamente fundamentadas em normas já existentes no sistema, são apenas traços perfunctórios referentes à dispositivos jurídicos já positivados, propositivos no contexto da defesa de um estatuto do contribuinte que tenha como núcleo fundamental o mínimo existencial, editados no interesse de que não perdure o estado de penúria e o fisco consiga, quando verificada a melhoria das condições de vida e do dinamismo econômico, recolher o tributo que não deixará de ser devido aos cofres públicos, salvo pela ocorrência de condições extintivas ou de exclusão do crédito tributário.

A justiça fiscal somente será alcançada pela confluência dos princípios e regras constitucionais que limitam o poder de tributar do Estado, nas suas variadas ramificações que resultam na transmissão de poder impositivo aos entes, reduzida a abstração de uma promessa constitucional – objetivos fundamentas – pela concretização do princípio republicano por meio da edição da lei complementar que preserve na sua essência a proteção ao mínimo existencial.

8 CONCLUSÃO

A ideia do mínimo existencial surgiu a partir do estudo da ascensão de direitos humanos consagrados internacionalmente, internalizados como direitos e garantias fundamentais pelos estados constitucionais modernos no período após a Segunda Guerra Mundial – em especial, a Lei Fundamental alemã de 1949 –, como núcleo essencial destes direitos assegurados pelo Estado, consubstanciados no imperativo de proteção ao mínimo necessário para preservar a vida digna usufruída pelo indivíduo, bem como na garantia de prestações estatais positivas para proporcionar condições materiais e disponibilizar serviços necessários para os marginalizados.

Pela evolução das diferentes gerações (ou dimensões) de direitos assegurados aos indivíduos, pode-se assumir a existência do mínimo existencial negativo – assim entendido aquele que demanda a abstenção da prática de atos pelo Estado, notadamente, aqueles tendentes à subtração do patrimônio essencial via tributação – e o mínimo existencial positivo – consistente no compromisso dos Estados modernos de prestarem serviços públicos e garantirem condições materiais de subsistência aos cidadãos tutelados.

A Constituição Federal de 1988 estabelece que a república brasileira tem por fundamento (princípio) a dignidade da pessoa humana e determina objetivos fundamentais tendentes ao aprimoramento dos indivíduos e da institucionalidade, atribuindo ao Estado relevante papel na consecução destes propósitos.

Surge a partir da Constituição Federal o princípio republicano brasileiro que assume um *status* peculiar por congregar exatamente fundamentos e objetivos fundamentais compatíveis com o mínimo existencial consagrado em outras experiências jurídicas.

Interpretado em harmonia com os princípios e regras do sistema tributário nacional, em especial, o princípio da capacidade contributiva, princípio da igualdade, princípio da legalidade, princípio da vedação do tributo com efeito de confisco, além dos direitos e garantias fundamentais positivados, está autorizado o reconhecimento pelo intérprete da existência da proteção ao mínimo existencial no direito tributário brasileiro.

No caso das pessoas físicas, o mínimo existencial representa o direito fundamental de defesa contra a ação fiscal tendente a subtrair parcela essencial do patrimônio de determinado

cidadão, preocupado em garantir condições de vida digna para sua família, pela aptidão de arcar financeiramente com despesas de alimentação, saúde, moradia, educação e segurança.

Para as pessoas jurídicas, reconhece-se que o mínimo existencial fundado na dignidade da pessoa humana não poderia ser aplicado, ao menos em harmonia ao significado consagrado historicamente. Porém, vê-se que a ordem econômica brasileira foi edificada sob princípios e regras que protegem o desenvolvimento da atividade empresarial, em especial, para que sejam gerados empregos, distribuída a renda, aprimorados os bens e serviços disponibilizados aos brasileiros e residentes, alcançando-se o desenvolvimento nacional, no ambiente de liberdade econômica assegurado pela Constituição.

O mínimo existencial para fins de aplicação no direito tributário brasileiro não é apenas uma possibilidade edificada pelo exercício da racionalidade científica sobre o direito constitucional positivo, mas o verdadeiro núcleo essencial de um estatuto contribuinte, pois é justamente da confluência dos valores, princípios, regras, direitos e garantias fundamentais que o estímulo a consagrar o objetivo republicano surge e instiga à criação de regras específicas para concretizar a proteção ao sujeito passivo tributário.

Em matéria tributária, o diploma normativo incumbido de regular as limitações constitucionais ao poder de tributar é a lei complementar – veículo normativo apto introduzir o estatuto do contribuinte no ordenamento jurídico. Nesse sentido, o Legislador pode editar uma lei complementar para consagrar e dispor sobre o mínimo existencial, fundado por princípios e regras constantes da Constituição Federal de 1988, cuja missão seria estabelecer o equilíbrio na relação jurídico tributária a partir da instituição dos meios para que a pessoa física ou jurídica demonstre a sua situação de penúria, bem como dispor acerca dos critérios de aferição do mínimo existencial (ou mínimo funcional) e o detalhamento textual de direitos e deveres que condicionem as pretensões contrapostas entre fisco e pagadores de tributos aos propósitos estabelecidos com o princípio republicano brasileiro.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- ALLEMAND, Luiz Cláudio. **A tributação do mínimo existencial**. Sapucaia do Sul: Notadez, 2010.
- ANDRADE, José Carlos Vieira de. **Os direitos fundamentais na constituição portuguesa de 1976**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2001.
- AQUINO, Tomás. **Suma Teológica: Teologia – Deus – Trindade**, vol. 1. 3. ed. São Paulo: Edições Loyola, 2009.
- ARAÚJO, Clarice von Oertzen de. **Incidência jurídica: teoria e crítica**. São Paulo: Noeses, 2011.
- ARISTÓTELES. **Metafísica**. São Paulo: Edições Loyola, 2002.
- ARISTÓTELES. **A Política**. São Paulo: Martins Fontes, 2002.
- ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.
- ÁVILA, Humberto. **Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2011.
- ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica**. 2. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2012.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

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

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1974.

BARBOSA, Ruy. **Oração aos moços**. Brasília: Conselho Editorial do Senado Federal, 2019.

BARCELLOS, Ana Paula de. O mínimo existencial e algumas fundamentações: John Rawls, Michael Walzer e Robert Alexy. *In*: TORRES, Ricardo Lobo (org.). **Legitimação dos direitos humanos**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

BARCELLOS, Ana Paula de. **A eficácia jurídica dos princípios constitucionais: O princípio da dignidade da pessoa humana**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

BARCELLOS, Ana Paula de. Tributação e direitos sociais: uma reflexão sobre suas múltiplas conexões – Uma homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres. *In*: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; MACEDO, Marco Antonio Ferreira (coord.). **Direitos fundamentais e estado fiscal: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**. Salvador: Editora JusPodivm, 2019.

BARRETO, Aires Fernandino. **Curso de direito tributário municipal**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BARROSO, Luís Roberto. **A dignidade da pessoa humana no direito constitucional contemporâneo: a construção de um conceito jurídico à luz da jurisprudência mundial**. Belo Horizonte: Fórum, 2014.

BARROSO, Luís Roberto. **Sem data vênica: um olhar sobre o Brasil e o mundo**. 1. ed. Rio de Janeiro: História Real, 2020.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Hermenêutica e interpretação constitucional**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários à Constituição do Brasil**, v. 1. São Paulo: Saraiva, 1988.

BERLIN, Isaiah. **Ideias políticas na era romântica: ascensão e influência no pensamento moderno**. São Paulo: Companhia das Letras, 2009.

BINENBOJM, Gustavo. **Liberdade igual: o que é e por que importa**. 1. ed. Rio de Janeiro: História Real, 2020.

BONAVIDES, Paulo. **Teoria geral do estado**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2018.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2020.

BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

BOURDIEU, Pierre. **Sobre o Estado: Cursos no Collège de France (1989-92)**. 1. ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2014.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 15 mai. 2021.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm>. Acesso em: 18 mai. 2021.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965**. Reforma do Sistema Tributário. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc18-65.htm>. Acesso em: 18 mai. 2021.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil (de 18 de setembro de 1946)**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm>. Acesso em: 18 mai. 2021.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (de 16 de julho de 1934)**.

Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm>. Acesso em: 18 mai. 2021.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (de 24 de fevereiro de 1891)**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm>. Acesso em: 18 mai. 2021.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Constituição Política do Imperio do Brazil (de 25 de março de 1824)**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm>. Acesso em: 18 mai. 2021.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei nº 14.181, de 1º de julho de 2021**. Altera a Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990 (Código de Defesa do Consumidor), e a Lei nº 10.741, de 1º de outubro de 2003 (Estatuto do Idoso), para aperfeiçoar a disciplina do crédito ao consumidor e dispor sobre a prevenção e o tratamento do superendividamento. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/L14181.htm>. Acesso em: 02 ago. 2021.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020**. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis nos 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002. Disponível em: <<https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/lei-n-13.988-de-14-de-abril-de-2020-252343978>>. Acesso em: 18 ago. 2021.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei nº 13.874, de 20 de setembro de 2019**. Institui a Declaração de Direitos de Liberdade Econômica; estabelece garantias de livre mercado; altera as Leis nos 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), 6.404, de 15 de dezembro de 1976, 11.598, de 3 de dezembro de 2007, 12.682, de 9 de julho de 2012, 6.015, de 31 de dezembro de 1973, 10.522, de 19 de julho de 2002, 8.934, de 18 de novembro 1994, o Decreto-Lei nº 9.760, de 5 de setembro de 1946 e a Consolidação das Leis do Trabalho, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943; revoga a Lei Delegada nº 4, de 26 de setembro de 1962, a Lei nº 11.887, de 24 de dezembro de 2008, e dispositivos do Decreto-Lei nº 73, de 21 de novembro de 1966; e dá outras providências.

Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/lei/L13874.htm>. Acesso em: 14 jun. 2021.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm>. Acesso em: 06 set. 2021.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei nº 12.741, de 8 de dezembro de 2012**. Dispõe sobre as medidas de esclarecimento ao consumidor, de que trata o § 5º do artigo 150 da Constituição Federal; altera o inciso III do art. 6º e o inciso IV do art. 106 da Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990 - Código de Defesa do Consumidor. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/112741.htm>. Acesso em: 02 ago. 2021.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei nº 12.529, de 30 de novembro de 2011**. Estrutura o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência; dispõe sobre a prevenção e repressão às infrações contra a ordem econômica; altera a Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, o Decreto-Lei nº 3.689, de 3 de outubro de 1941 - Código de Processo Penal, e a Lei nº 7.347, de 24 de julho de 1985; revoga dispositivos da Lei nº 8.884, de 11 de junho de 1994, e a Lei nº 9.781, de 19 de janeiro de 1999; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112529.htm>. Acesso em: 08 ago. 2021.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei nº 11.101, de 9 de fevereiro de 2005**. Regula a recuperação judicial, a extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/111101.htm>. Acesso em: 08 ago. 2021.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995**. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas físicas e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9250.htm#art8>. Acesso em: 03 ago. 2021

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990**. Dispõe sobre a proteção do consumidor e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8078.htm>. Acesso em: 02 ago. 2021.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm>. Acesso em: 08 ago. 2021.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968**. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0406.htm>. Acesso em: 18 mai. 2021

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>. Acesso em: 02 ago. 2021.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei nº 3515, de 2015**. Altera a Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990 (Código de Defesa do Consumidor), e o art. 96 da Lei nº 10.741, de 1º de outubro de 2003 (Estatuto do Idoso), para aperfeiçoar a disciplina do crédito ao consumidor e dispor sobre a prevenção e o tratamento do superendividamento. Brasília: Câmara dos Deputados, 2015. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2052490>>. Acesso em: 02 ago. 2021.

BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei nº 283, de 2012**. Altera a Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990 (Código de Defesa do Consumidor), para aperfeiçoar a disciplina do crédito ao consumidor e dispor sobre a prevenção do superendividamento. Brasília: Senado Federal, 2012. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/106773>>. Acesso em: 02 ago. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.075-1/DF – Distrito Federal**. Requerente: Confederação Nacional

do Comercio – CNC. Requerido: Congresso Nacional. Relator: Min. Celso de Mello. Brasília, 17 de junho de 1998. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=392114>>. Acesso em: 05 set. 2021).

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Segunda Turma). **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 639.337/SP – São Paulo**. Agravante: Município de São Paulo. Agravado: Ministério Público do Estado de São Paulo. Relator: Min. Celso de Mello. Brasília, 23 de agosto de 2011. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=627428>>. Acesso em: 05 set. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 591.340/SP – São Paulo**. Requerente: Polo Industrial Positivo e Empreendimentos Ltda. Requerido: União Federal. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, 27 de junho de 2019. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=751897755>>. Acesso em: 05 out. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Segunda Turma). **Agravo Interno no Recurso Especial nº 1.914.793/RS – Rio Grande do Sul**. Agravante: Future Industria de Couros LTDA. Agravado: Fazenda Nacional. Relator: Min. Herman Benjamin. Brasília, 14 de junho de 2021. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202100027609&dt_publicacao=01/07/2021>. Acesso em: 15 set. 2021

BUENO, José Antonio Pimenta. **Direito Publico Brasileiro e Analyze da Constituição do Imperio**. Rio de Janeiro: Typographia Imp. e Const. De J. Villeneuve e C., 1857.

Declaração Universal dos Direitos Humanos. 1948. Disponível em: <<https://www.unicef.org/brazil/declaracao-universal-dos-direitos-humanos>>. Acesso em: 07 de ago. 2021.

CALDEIRA, Jorge (org.). **Diogo Antônio Feijó**. São Paulo: Ed. 34, 1999.

CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **Iptu e Progressividade – Igualdade e Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

CARVALHO, Cristiano. **Teoria da decisão tributária**. São Paulo: Almedina, 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e positivação no direito tributário**, vol. 1. São Paulo: Noeses, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. “Estatuto do contribuinte. Direitos, garantias individuais e matéria tributária e limitações constitucionais nas relações entre Fisco e contribuinte”, *Vox Legis*, São Paulo, v. 141, 1987 *apud* CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 8. ed. São Paulo: Noeses, 2021.

CHIESA, Clélio. Imunidades: competência e limites da regulação infraconstitucional. *In*: MELO, Eduardo Soares de (org.). **Estudos de direito tributário: homenagem a José Eduardo Soares de Melo**, vol. I. São Paulo: Malheiros, 2020.

CÍCERO, Marco Túlio. **Da República**. 2. ed. São Paulo: EDIPRO, 2011.

CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. Os direitos dos contribuintes e os princípios constitucionais em matéria tributária. *In*: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. **Direitos Fundamentais dos Contribuintes: Homenagem ao Jurista Gilmar Ferreira Mendes**. São Paulo: Almedina, 2021.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **O controle de constitucionalidade das leis e o poder de tributar na CF/1988**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Princípios de direito comercial**. São Paulo: Saraiva, 2012.

CONSTANT, Benjamin. **Princípios de política aplicáveis a todos os governos**. Rio de Janeiro: Topbooks, 2007.

CORREIA NETO, Celso de Barros. **Os impostos e o Estado de Direito**. São Paulo: Almedina, 2017.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: Teoria e análise da jurisprudência do STF**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 4. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DO COMÉRCIO DE BENS, SERVIÇOS E TURISMO (CNC). **Pesquisa de Endividamento e Inadimplência do Consumidor (PEIC) – março de 2021**. Brasília, 2021. Disponível em: <<http://stage.cnc.org.br/editorias/economia/pesquisas/pesquisa-de-endividamento-e-inadimplencia-do-consumidor-peic-marco-1>>. Acesso em: 18 de ago. 2021.

DE CICCIO, Cláudio. **História do direito e do pensamento jurídico**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

DESCARTES, René. **Meditações metafísicas**. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo. **Teoria geral dos direitos fundamentais**. 7. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020.

DURKHEIM, Émile. **Da divisão do trabalho social**. São Paulo: Martins Fontes, 2010.

DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade contributiva: análise dos direitos humanos e fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 2010.

DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

EMERIQUE, Lilian Márcia Balmant. O princípio da igualdade e o mínimo existencial. *In*: BOTTALLO, Eduardo Domingos (org.). **Direito tributário – Homenagem a Geraldo Ataliba**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

FAORO, Raymundo. **Os donos do poder: formação do patronato político brasileiro**. 5. ed. São Paulo: Globo, 2012.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **O Direito entre o futuro e o passado**. São Paulo: Noeses, 2014.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

FERRAZ JUNIOR., Tercio Sampaio. **Teoria da norma jurídica: ensaio de pragmática da comunicação normativa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

FUNDAÇÃO CASA DE RUI BARBOSA. **Obras completas de Rui Barbosa**. Vol. 18 (1891), Tomo 3. Disponível em: <<http://docvirt.com/docreader.net/docreader.aspx?bib=ObrasCompletasRuiBarbosa&pesq=Existenzminmun&pagfis=15863>>. Acesso em: 20 ago. 2021.

FUKUYAMA, Francis. **As origens da ordem política: dos tempos pré-humanos até a Revolução Francesa**. Rio de Janeiro: Rocco, 2013.

GIAMBIAGI, Fábio. **Brasil, raízes do atraso: paternalismo x produtividade**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988 (Interpretação e Crítica)**. 17. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Justiça fiscal e mínimo existencial. *In*: PIRES, Adilson Rodrigues Pires; TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Princípios de direito financeiro e tributário – Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

GUERRA FILHO, Willis Santiago. **Processo constitucional e direitos fundamentais**. 7. ed. São Paulo: SRS Editora, 2017.

GUIMARÃES, Ylves José de Miranda. **O tributo: análise ontológica à luz do direito natural e do direito positivo**. São Paulo: Max Limonad, 1983.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos: por que a liberdade depende dos impostos**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019.

HORVATH, Estevão. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA – IBGE. **Painel de indicadores**. Rio de Janeiro, 2021. Disponível em: <<https://www.ibge.gov.br/indicadores#desemprego>>. Acesso em: 18 de ago. 2021.

JARACH, Dino. **O fato imponível: teoria geral do direito tributário substantivo**. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004.

JELLINEK, Georg. **A declaração dos direitos do homem e do cidadão: contribuição para a história do direito constitucional moderno**. São Paulo: Atlas, 2015.

JESUS, Isabela Bonfá de; JESUS, Fernando Bonfá de; JESUS, Ricardo Bonfá de. **Manual de direito e processo tributário**. 5. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

KANT, Immanuel. **Antropologia de um ponto de vista pragmático**. São Paulo: Iluminuras, 2006.

KELSEN, Hans. **A ilusão da justiça**. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

KIRCHHOF, Paul. **Tributação no Estado Constitucional**. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

KUGELMAS, Eduardo (org.). **José Antônio Pimenta Bueno – Marquês de São Vicente**. São Paulo: Ed. 34, 2002.

LEÃO, Martha Toribio. **Controle da Extrafiscalidade – Série Doutrina Tributária v. XVI**. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

LEMKE, Gisele. **Imposto de renda – Os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica**. São Paulo: Editora Dialética, 1998.

LOCKE, John. **Dois tratados do governo civil**. Lisboa: Edições Almedina, 2015.

LORD ACTON. **Ensaio – Uma antologia**. Rio de Janeiro: Topbooks, 2014.

MACÊDO, Marco Antonio Ferreira. A positivação da justiça na CF/88 e o contratualismo constitucional rawlsiano como chave de sua justificação. *In*: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Princípios de direito financeiro e tributário – Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. **Lei complementar tributária**. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. Inconstitucionalidade da tributação do mínimo existencial. *In*: MELO, Eduardo Soares de (org.). **Estudos de direito tributário: homenagem a José Eduardo Soares de Melo**, vol. I. São Paulo: Malheiros, 2020.

MALUF, Sahid. **Teoria geral do Estado**. 32. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Uma teoria do tributo**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O sistema tributário na Constituição**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O estado à luz da história, da filosofia e do direito**. São Paulo: Noeses, 2015.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Direitos fundamentais dos contribuintes. *In*: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. **Direitos Fundamentais dos Contribuintes: Homenagem ao Jurista Gilmar Ferreira Mendes**. São Paulo: Almedina, 2021.

MARTINS, Ricardo Marcondes. **Teoria Jurídica da Liberdade**. São Paulo: Editora Contracorrente, 2015.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Grandes temas de direito administrativo**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

MELLO, Marco Aurélio. **Escritos de direito público contemporâneo**. São Paulo: Editora JusPodivm, 2021.

MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. **Princípios gerais de direito administrativo**, vol. 1. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 13. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

MIRANDA, Jorge. **Direitos Fundamentais**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2017.

MONTESQUIEU, Charles de Secondat, Baron de. **Do espírito das leis**. São Paulo: Saraiva, 2000.

MONTORO, André Franco. **Estudos de filosofia do direito**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. 1. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1984.

MOREIRA, Egon Bockmann; CHUEIRI, Vera Karam de; CÂMARA, Heloisa Fernandes; GODOY, Miguel Gualano. **Fundamentos de Direito Constitucional Brasileiro**. Salvador: Editora JusPodivm, 2021.

MORIN, Edgar. **Conhecimento, ignorância, mistério**. 2. ed. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 2020.

MULLER, Vinícius. **Educação básica, financiamento e autonomia regional: Pernambuco, São Paulo e Rio Grande do Sul (1850-1930)**. 1. ed. São Paulo: Alameda, 2017. p. 233.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**. 2. ed. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2021.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. 1. ed. Coimbra: Almedina, 2020.

NABAIS, José Casalta. Um direito fundamental a não pagar impostos? *In*: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. **Direitos Fundamentais dos Contribuintes: Homenagem ao Jurista Gilmar Ferreira Mendes**. São Paulo: Almedina, 2021.

NEGRÃO, Ricardo. **Preservação da empresa**. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

NOGUEIRA, Alberto. **Teoria dos princípios constitucionais tributários – A nova matriz da cidadania democrática na pós-modernidade tributária**. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

OLIVEIRA, Alexandre Machado de. **A proteção do mínimo existencial no direito tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda (2020)**, vol. 1. São Paulo: IBDT, 2020.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Capacidade contributiva na realidade. *In*: MELO, Eduardo Soares (org.). **Estudos em homenagem a José Eduardo Soares de Melo**, vol. I. São Paulo: Malheiros, 2020.

OLIVEIRA LIMA, Manuel de. **Formação histórica da nacionalidade brasileira**. Curitiba: Livraria Danúbio Editora, 2021.

PAINE, Thomas. **Direitos do homem**. Bauru, SP: EDIPRO, 2005.

PAWLOWSKY, Karina. **A utilização do tributo com efeito de confisco e sua vedação constitucional**. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Conhecimento, sociedade e direito (Introdução ao conceito de direito)**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

PIOVESAN, Flávia. **Direitos humanos e justiça internacional: um estudo comparativo dos sistemas regionais europeu, interamericano e africano**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

PISCITELLI, Tathiane. Justiça fiscal como requisito inafastável do Estado de Direito: uma análise do caso brasileiro. *In*: SOUZA, Priscila (org.); CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **XV Congresso Nacional de Estudos Tributários: 30 anos da Constituição Federal e o sistema tributário brasileiro**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

PLATÃO. **Diálogos I: Mênon – Banquete – Fedro**. Rio de Janeiro: Ediouro, 1996.

PLATÃO. **Parmênides**. 4. ed. Rio de Janeiro: Ed. PUC-Rio; São Paulo: Editora Loyola, 2013.

POLIZELLI, Victor Borges. O princípio da renda líquida. *In*: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coord.). **Direito tributário: princípio**

da realização no imposto sobre a renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira. São Paulo: IBDT, 2019.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Comentários à Constituição de 1946**, v. II. São Paulo: Max Limonad, 1953.

PONTES, Helenilson Cunha. **O princípio da proporcionalidade e o direito tributário.** 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2020.

PORTO, Éderson Garin. **Estado de direito e direito tributário: norma limitadora ao poder de tributar.** Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009.

PRADO, Luiz Regis. **Bem jurídico-penal e constituição.** 7. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.

REALE, Miguel. **Fundamentos do Direito.** 4. ed. São Paulo: Migalhas, 2014.

REALE, Miguel. **Filosofia do direito.** 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

REALE, Miguel. **Teoria do direito e do Estado.** 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. **Do contrato social.** São Paulo: Abril cultural, 1973.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional.** 13. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018.

SARLET, Ingo Wolfgang. Direitos fundamentais sociais, mínimo existencial e o papel das assim camadas decisões estruturantes na perspectiva da jurisdição constitucional – Uma homenagem a Ricardo Lobo Torres. *In*: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; MACEDO, Marco Antonio Ferreira (coord.). **Direitos fundamentais e estado fiscal: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres.** Salvador: Editora JusPodivm, 2019.

SARLET, Ingo Wolfgang; MARIONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional.** 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

SARMENTO, Daniel. Trajetória(s) da Dignidade Humana. *In*: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; MACEDO, Marco Antonio Ferreira

(coord.). **Direitos fundamentais e estado fiscal: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**. Salvador: Editora JusPodivm, 2019.

SCAFF, Fernando Facury. Reserva do possível, mínimo existencial e direitos humanos. *In*: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Princípios de direito financeiro e tributário – Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

SCHMITT, Carl. **O nomos da Terra do direito das gentes do *jus publicum europaeum***. Rio de Janeiro: Contraponto: Ed. PUC-RIO, 2014.

SCHOUERI, Luís Eduardo; MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Manual da tributação direta da renda**. São Paulo: IBDT, 2020.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

SEN, Amartya. **A ideia de justiça**. São Paulo: Companhia das Letras, 2011.

SILVA, José Afonso da. **Comentário contextual à Constituição**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

SILVA, José Afonso da. **Poder constituinte e poder popular (Estudos sobre a Constituição)**. 1. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

SILVA, Virgílio Afonso da. **A Constitucionalização do Direito: Os direitos fundamentais nas relações entre particulares**. 1. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014.

SMITH, Adam. **Riqueza das nações**, vol. II. 6. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Estudos de direito tributário**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 1950.

TAVARES, André Ramos **Curso de direito constitucional**. 18. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de direito processual civil**, vol. III. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. **O direito ao mínimo existencial**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

WEBER, Max. **Política como vocação e ofício**. Petrópolis, RJ: Vozes, 2020.

ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.