



**ANA LUIZA ALMEIDA BARRETO**

**LEGITIMIDADE DA TRIBUTAÇÃO E A GARANTIA AO MÍNIMO EXISTENCIAL:  
UMA DISCUSSÃO SOBRE O DEVER DE PAGAR TRIBUTOS E A PROTEÇÃO DA  
DIGNIDADE HUMANA**

LAVRAS-MG

2023

ANA LUIZA ALMEIDA BARRETO

**LEGITIMIDADE DA TRIBUTAÇÃO E A GARANTIA AO MÍNIMO EXISTENCIAL:  
UMA DISCUSSÃO SOBRE O DEVER DE PAGAR TRIBUTOS E A PROTEÇÃO DA  
DIGNIDADE HUMANA**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à  
Universidade Federal de Lavras, como parte das  
exigências do Curso de Direito, para a obtenção do  
título de Bacharel em Direito.

Professora Ma. Bianca de Paiva Francisco Beraldo Borges De Sant'Ana Tito  
Orientadora

LAVRAS-MG

2023

## AGRADECIMENTOS

É chegada a hora de olhar para trás de toda a jornada percorrida ao longo desses 05 anos. Sei que sozinha não teria chegado até aqui e por isso começo agradecendo a Deus que em momento algum me desamparou, sempre me honrou e meu deu forças para persistir, se fazendo presente em cada detalhe.

Agradeço à Universidade Federal de Lavras e a todo seu corpo docente por cada oportunidade, ensinamento e por me preparar para trilhar um novo caminho. A universidade foi capaz de me abrir portas e hoje eu posso dizer que me sinto preparada para encarar cada uma delas.

Um agradecimento mais que especial a minha orientadora, Bianca, que surgiu no final dessa jornada, mas posso afirmar que não foi ao acaso, ela me deu muita força para que eu pudesse finalizar esse ciclo. Bianca, ensina com maestria e desde o primeiro instante me estendeu a mão. Obrigada por cada ensinamento, cada conselho e cada oportunidade. Bianca, seu dom é ensinar e muito obrigada por ter tido a oportunidade de aprender tanto com você.

Ainda, agradeço com todo meu coração aos meus pais, Nilson e Valdirene, obrigada por me proporcionarem a oportunidade do estudo, por estarem sempre ao meu lado e torcerem por cada conquista minha. Eu sou parte de vocês e vocês vão ser para sempre toda minha história.

Minha irmã, Danyela, obrigada por acreditar em mim, por me incentivar e ser fonte de amor, apoio e carinho.

Por fim, a todos que direta ou indiretamente contribuíram para execução do presente trabalho, fica registrado o meu muito obrigada.

## RESUMO

O mínimo existencial pode ser entendido como o conjunto basilar de direitos sociais básicos que garantem a dignidade humana. Assim, quando se trata de políticas públicas, as prioridades orçamentárias devem ser norteadas visando a garantia e manutenção do mínimo para todos os cidadãos. Em outras palavras, é um conjunto mínimo de direitos sociais básicos que garantem a dignidade humana. Portanto, pode-se dizer que o mínimo de existência é composto por dois elementos principais: direitos sociais básicos e a dignidade humana. Partindo desse pressuposto, o presente artigo analisa a relação entre a tributação e a garantia ao mínimo existencial e, assim, a possibilidade de uma reforma tributária, a fim de garantir que a dignidade humana seja de fato assegurada para todos os cidadãos. Para isso, é realizada pesquisa de caráter descritivo e explicativo, através da metodologia de revisão bibliográfica, a qual se baseia na utilização de diferentes textos, como artigos científicos, livros, artigos jornalísticos que tenham relação com o tema, e textos acadêmicos produzidos por outros pesquisadores. Usa também de pesquisa documental, através de legislações e jurisprudência pertinente no assunto, sendo as primeiras especialmente o texto constitucional brasileiro de 1988. Em sede de conclusões, a pesquisa conclui pela necessidade da melhoria do equilíbrio entre a legitimidade tributária e os direitos fundamentais consagrados na Constituição Federal, de modo que o Estado busque a justiça tributária para que se assegure a dignidade da pessoa humana, respeitando os limites permanentes no sistema tributário constitucional brasileiro.

**Palavras chaves:** Tributação. Mínimo Existencial. Direitos fundamentais. Dignidade humana.

## ABSTRACT

The existential minimum can be understood as the basic set of basic social rights that guarantee human dignity. Thus, when it comes to public policies, budgetary priorities must be guided in order to guarantee and maintain the minimum for all citizens. In other words, it is a minimum set of basic social rights that guarantee human dignity. Therefore, it can be said that the minimum of existence is composed of two main elements: basic social rights and human dignity. Based on this assumption, this article analyzes the relationship between taxation and the guarantee of the existential minimum and, thus, the possibility of a tax reform, in order to guarantee that human dignity is in fact ensured for all citizens. For this, a descriptive and explanatory research is carried out, through the bibliographic review methodology, which is based on the use of different texts, such as scientific articles, books, journalistic articles that are related to the theme, and academic texts produced by other researchers. It also uses documentary research, through legislation and pertinent jurisprudence on the subject, the first being especially the Brazilian constitutional text of 1988. In terms of conclusions, the research concludes that it is necessary to improve the balance between tax legitimacy and the fundamental rights enshrined in the Federal Constitution, so that the State seeks tax justice to ensure the dignity of the human person, respecting the permanent limits in the Brazilian constitutional tax system.

**Keywords:** Taxation. Existential Minimum. Fundamental rights. Human dignity.

## SUMÁRIO

<b>Introdução .....</b>	<b>7</b>
<b>1. A definição de tributo e a relação entre tributo e a democracia .....</b>	<b>8</b>
<b>2. O significado do mínimo existencial .....</b>	<b>12</b>
<b>3. A garantia do mínimo existencial frente a tributação .....</b>	<b>16</b>
<b>Considerações finais .....</b>	<b>24</b>
<b>Referências bibliográficas .....</b>	<b>26</b>

## **Introdução**

O mínimo existencial pode ser entendido como o conjunto basilar de direitos sociais básicos que garantem a dignidade humana. Assim, quando se trata de políticas públicas, as prioridades orçamentárias devem ser norteadas visando a garantia e manutenção do mínimo para todos os cidadãos. Em outras palavras, é um conjunto mínimo de direitos sociais básicos que garantem a dignidade humana. Portanto, pode-se dizer que o mínimo de existência é composto por dois elementos principais: direitos sociais básicos e a dignidade humana.

A Constituição Federal brasileira de 88 concede diversos direitos aos cidadãos, incluindo a liberdade de perseguir seus próprios objetivos sem interferência do Estado. Ainda, o texto constitucional impõe restrições e limites ao Estado dentro do seu poder de atuação, o que ocorre no sentido de limitar a intervenção deste na esfera da liberdade individual. Nesse cenário, é o Estado o responsável pela concretização dos direitos individuais e sociais de que dispõem os indivíduos sob a sua responsabilidade.

Partindo desse pressuposto, o presente artigo tem como objetivo geral analisar a relação da tributação e a garantia ao mínimo existencial e, assim, a possibilidade de uma reforma tributária afim de garantir que a dignidade humana seja de fato assegurada para todos os cidadãos.

Como é cediço, o direito a condições mínimas de uma existência digna para as pessoas é um pressuposto de extrema necessidade para que seja alcançada a concretude da dignidade da pessoa humana, mediante um viés até mesmo ético-político. É, portanto, incontroverso, tanto na doutrina do Direito, como na jurisprudência, que o mínimo existencial representa um direito imanente à pessoa humana.

O presente estudo considera que os direitos e deveres envolvendo a tributação devem tomar em consideração a legitimidade do Sistema Tributário Nacional no que diz respeito à liberdade e à justiça. Além disso, deve discutir a ideia de um salário mínimo absoluto – cujo valor deve ser protegido da intervenção do Estado – juntamente com ideias de direitos relacionados à justiça e à liberdade.

Para elaborar o presente artigo é utilizada a pesquisa de caráter descritivo e explicativo, eis que a primeira possibilita a descrição de conceitos importantes ao seu desenvolvimento, ao passo que a segunda permite a construção de explicações a partir desses. Em que pese a coleta de dados, é adotada a revisão bibliográfica, a qual se baseia na utilização de diferentes textos, como artigos científicos, livros, artigos jornalísticos que tenham relação com o tema, e textos

acadêmicos produzidos por outros pesquisadores. Usa também de pesquisa documental, através de legislações e jurisprudência pertinente no assunto, sendo as primeiras especialmente o texto constitucional brasileiro de 1988 (GIL, 2002).

Destaca-se, ainda, a importância em abordar um tema como esse, tendo em vista tratar sobre questão indispensável na vida de todos os seres humanos, bem como a função dos Estados Democráticos que seja garantido. Assim, o “mínimo existencial garantido a todos os seres humanos é base de uma civilização que evolui” (NUNES; CALDEIRA, 2022, p. 3) e a realização de pesquisas a seu respeito é um dos fatores que pode contribuir para tal evolução. Diante disso, entende justificada a pesquisa aqui proposta, podendo contribuir de maneira positiva para a compreensão do tema.

### **1. A definição de tributo e a relação entre tributação e democracia**

Antes de adentrar ao conceito de tributo e a própria relação entre este e a democracia, necessário primeiro compreender as nuances daquele que é considerado o princípio máximo da Constituição Federal, qual seja, a dignidade da pessoa humana.

O princípio da dignidade humana é descrito como o núcleo da existência que é essencialmente compartilhado por todos os seres humanos, de modo que sejam considerados membros iguais da raça humana, tendo em conta os deveres gerais de respeito, proteção e intocabilidade como essenciais (LOBO, 2011).

Além do mais, é preciso ressaltar que é o princípio supra, ou seja, o mais universal de todos os princípios, considerado como um princípio macro do qual irradiam todos os outros princípios, nomeadamente a Liberdade, a Autonomia Privada, a Cidadania, a Igualdade e a Solidariedade, portanto um conjunto de princípios morais (DIAS, 2016).

Consta do artigo 1º, inciso II, da Constituição Federal de 1988, que estabelece que o Estado Democrático de Direito se fundamenta em princípios salientes, que considera como o princípio maior, ou princípio dos princípios. Assim, em qualquer um dos ramos do direito privado, a dignidade da pessoa humana ocupa um lugar maior, porém, por se tratar de uma norma geral, é difícil classificá-la especificamente, ou seja, significa que ela tem diferentes interpretações, trazendo um conceito jurídico incerto (TARTUCE, 2017).

Não obstante, o Código de Processo Civil também salienta a supremacia de tal princípio, especificamente em seu artigo 8º, o qual estabelece que ao aplicar o ordenamento jurídico, o juiz atenderá aos fins sociais e às exigências do bem comum, resguardando e promovendo a

dignidade da pessoa humana e observando a proporcionalidade, a razoabilidade, a legalidade, a publicidade e a eficiência (BRASIL, 2015).

Nesse contexto, o respeito à dignidade humana, que é o melhor e maior legado da modernidade, deve ser colocado na realidade da vida social, buscando dar por lei um sentido ao mundo que, por tantas contradições, incertezas, inseguranças, distorções e transformações pós-modernas, significado dado ao conceito de dignidade humana (DIAS, 2016).

Para Daniel Sarmiento (2015), a dignidade humana é o fator de legitimação do Estado e do Direito, servindo, deste modo, de norte para a hermenêutica jurídica e como diretriz para a ponderação entre interesses colidentes, fator este de limitação de direitos fundamentais, como parâmetro para o controle de validade de atos estatais e particulares, critério para identificação de direitos fundamentais e fonte de direitos não enumerados.

Assim, essa multiplicidade do princípio da dignidade humana é demonstrada pela relevância quando se considera qualquer “ramo do direito” e, portanto, qualquer instituição do direito, o que prova que sua análise é sempre filtrada por este princípio macro. Dessa maneira, sobre o tema, ressaltam Maurício Dalri Timm do Valle e Júlio da Costa Rostirola Aveiro (2017, p. 79) que:

Vistas as funções da dignidade humana, importante traçar, ainda que sucintamente, o seu conteúdo, de modo a conferir-lhe contornos mais precisos. Nessa tarefa, auxiliam-nos as palavras de Bernardo Gonçalves Fernandes, que, à guisa de parâmetros mínimos de aferição da dignidade humana, elenca a: i) não instrumentalização, que traduz na consideração do ser humano como um fim em si mesmo, ii) autonomia existencial, que se refere à autodeterminação das pessoas em conduzirem suas vidas de acordo com suas concepções; iii) direito ao mínimo existencial, que seria direito derivado do constitucionalismo social e que abarcaria as condições materiais básicas para uma vida digna e iv) direito ao reconhecimento, aqui enfatizando que a injustiça não se direciona apenas à questão da redistribuição de bens, mas também na consideração de que cada pessoa tem do outro, mais precisamente no respeito às diferenças.

No mesmo sentido, Daniel Sarmiento (2015), visando construir um conteúdo essencial ao princípio da dignidade da pessoa humana, apresenta também o valor intrínseco da pessoa, a autonomia, o mínimo existencial e o reconhecimento. Ainda, resalta o autor o importante aspecto relativo ao fato de que os referidos componentes não estariam isolados uns dos outros, mas sim interrelacionados, sendo nebulosas as regiões fronteiriças entre eles.

Considerando o objeto do presente trabalho, mister que o foco é o de análise da tributação, carecendo com que seja destrinchada a relação jurídico-tributária, ou seja, a relação entre o ente tributário (Estado, no caso podendo ser a União, estados, municípios e o Distrito Federal) e o contribuinte (sujeito passivo, que pode ser pessoa física ou jurídica). Demais disso,

é necessário destacar que, para os fins do presente trabalho, a análise da tributação sob o ponto de vista integral da dignidade humana é imprescindível, para que se possa examinar os limites da tributação, principalmente no que diz respeito aos elementos constituintes da dignidade e da existência mínima.

Dessa maneira, como um pressuposto necessário a compreensão do que se pretende desenvolver através da presente investigação, devemos partir do conceito de tributo, tendo em vista ser esse que, ao lado do mínimo existencial, orienta este trabalho. Assim, de acordo com o que prevê o Código Tributário Nacional – CTN, em seu art. 3º, tributo é a prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público (BRASIL, 1966). Este conceito afirma a natureza pecuniária da prestação que define o tributo nos tempos modernos: trata-se, portanto, de uma prestação pecuniária.

Ao dizer que o tributo é prestação instituída em lei não apenas se contempla o princípio da legalidade do tributo (no sentido de que cabe à lei instituí-lo, definindo o respectivo fato gerador, o devedor e os elementos necessários a quantificar a prestação), mas também se sublinha a origem legal (e não contratual) do tributo. Por isso, não é necessária a referência à compulsoriedade da prestação pecuniária. Ou seja, dizer que a prestação pecuniária é instituída em lei já expressa que o nascimento da obrigação tributária não tem por base a vontade dos sujeitos da relação jurídica, mas sim o comando legal (AMARO, 2014).

Partindo do conceito de tributo, é preciso estabelecer o eixo temático da democracia e a tributação dentro do Sistema Tributário brasileiro, para, assim, estabelecer a interseção entre as normas tributárias e a autonomia pública, autonomia privada, como mecanismo que afeta a democracia e os direitos humanos. Quanto a isso, de acordo com Claus Offe (1977), a produção com base na livre iniciativa, juntamente das relações as quais se estabelecem a partir do sufrágio universal, com impactos nas relações sociais, econômicas e políticas do século XX, foram influências significativas na experiência democrático-liberal.

Carvalho (2017) menciona que os Estados, após a II Guerra Mundial, deram início ao experimento de uma lógica em que houve o aumento do consumo e da produção para o bem-estar social. Nesse sentido, para Claus Offe (1977), as políticas de bem-estar social surgiram em decorrência de um processo histórico de industrialização capitalista, juntamente da desorganização e mobilização da força de trabalho, sendo a política social parte de um processo imperativo da população relativo ao Estado de capitalismo, devido a aceitação da melhoria do bem-estar através do mesmo, o que por sua vez supriria as necessidades básicas populacionais.

Demais disso, é importante destacar que o Estado, nesse momento, em muito se pautou na economia de mercado e na democracia liberal, tendo como alicerce a própria articulação existente entre os partidos políticos que jaziam em competição, levando, portanto, ao aumento de propostas políticas, vez que para ganhar votos e almejavam cargos governamentais, os partidos tiveram de orientar seus programas à conveniência com o mercado, como forma de compatibilização na participação das massas, bem como a representação das várias classes dentro do sistema político (OFFE, 1977). Essa junção foi propícia para o mercado de capitais, de forma que a partir desse momento, houve a junção da competição política e também da destinação dos recursos econômicos.

O desenvolvimento do mercado global, oriundo da política e da economia, fez com que os Estados se contentassem em tentar se integrar, transmutando-se em empresas e disputando recursos de acordo com a lógica concorrencial, adstrita tão somente ao mundo das corporações. Com isso, os Estados, aos poucos, perderam a função reguladora, deixando o mercado, como credor de dívidas estatais, ditarem como, quanto e quem deveria tributar a população (TAVARES, 2005).

Ainda conforme leciona Tavares (2005), o ideal de um Estado que provê as necessidades básicas, aumentando a qualidade de vida da população, perdeu sua característica, cedendo lugar para a ideia do que se compreende como Estado-Empresa, produto final da hegemonia do mercado sobre a política, no sentido de harmonizar e separar esferas entre trabalho, capital e política, vindo a desfazer a barreira que separava as esferas de economia e política, bem como alocando essa última para o mercado, e comprometendo a autonomia do Estado frente à definição da tributação e orientando o sistema político a se contentar com categorias mercadológicas.

Não obstante, Tavares (2005) compreende que a lógica supramencionada não afetou tão somente o Estado, mas mudando a própria configuração da democracia, retirando, portanto, dos partidos a autonomia da formulação de suas propostas de tributação da população, concedendo-lhes aos consultores mercadológicos na definição de como e quando são arrecadados os recursos para custeio, desde o desenvolvimento da estrutura nacional, da burocracia e das demandas de cunho social, como seguridade e redução de desigualdades.

Retomado o estudo cunhado por Claus Offe (1977), o mesmo estabeleceu que nesse processo houve uma substituição das formas de representação política através de arranjos corporativos, levando a apropriação do público por aquele em que não é considerado público, de forma que a representação política assegura ao mercado de capitais a representação de condições de acumulação através das próprias políticas públicas. Dessa forma, os eleitores que

antes votavam conforme as políticas públicas, ao longo do tempo, passaram a não enxergarem mais as diferenças entre candidatos, visto que todos estão sujeitos à mesma lógica de laborarem a serviço do pagamento das dívidas estatais. Ou seja, o sistema político passou a assegurar que a relação de dívidas e Produto Interno Bruto – PIB se mantenha sempre em constante desequilíbrio, pendendo, portanto, de forma negativa aos eleitores.

Desta forma, é necessário se dar conta de que a tributação e a democracia se encontram inteiramente interligadas, vez que é pelo exercício da tributação que os recursos públicos são arrecadados e, assim, a atividade é realizada no cumprimento dos fins e funções do Estado. Em outras palavras, a tributação é um pressuposto necessário para a efetivação dos direitos e da segurança que a sociedade contemporânea demanda. Assim, tendo em vista o modelo democrático prevalecer, surge a necessidade de conscientizar a sociedade contemporânea de que aqueles direitos hoje aceitos pela ordem constitucional precisam ser financiados.

Como veremos adiante, principalmente em matéria tributária, a dignidade humana deseja manter a existência dos cidadãos com um mínimo de decoro, pois não raro outras prioridades se sobressaem e o desrespeito e a ofensa se manifestam. Em inúmeros casos os impostos são capazes de gerar para os contribuintes um desequilíbrio, ou mesmo impedir o livre desenvolvimento de sua personalidade e demais direitos. Conclui-se, com isso, que a base do Estado Democrático de Direito é, portanto, uma conciliação entre ética, direito e política, seja numa abordagem individual ou tendo em conta a sociedade em que vive. Contudo, o Estado deve abster-se de qualquer interferência na esfera do indivíduo contrária à sua dignidade.

## **2. O significado do mínimo existencial**

O primeiro escrito de Ricardo Lobo Torres, em 1989, sobre o chamado 'mínimo existencial e direitos fundamentais', é considerado um marco para o estudo do tema no país. No referido trabalho, o autor defende o direito às condições mínimas de existência humana digna, com base nas ideias que originalmente postulavam a liberdade. Sem possibilidade de existência ou em estado de pobreza absoluta, não há condição para o exercício da liberdade. Também deriva de princípios de igualdade (prevenção da pobreza absoluta), respeito pela dignidade humana e disposições do Estado de Bem-estar.

O direito ao mínimo existencial não tem expressa previsão constitucional, vez que este abrange um conjunto de direitos e garantias básicas que são considerados essenciais para assegurar a sobrevivência de um indivíduo, incluindo alimentação adequada, moradia digna, acesso à saúde, educação básica, vestuário adequado e condições mínimas de trabalho. Também

não é quantificável, já que é um direito mais associado à qualidade de vida do que a um número determinado de bens ou prestações dos quais o indivíduo pode usufruir (TORRES, 1989).

É importante registrar que, para Torres (1989), o mínimo existencial não deve ser confundido com os direitos sociais e econômicos associados à promoção da ideia de justiça social, cuja eficácia depende inteiramente das contingências econômicas do legislador e do Estado. Não obstante, diferentemente de Torres, para a autora Ana Paula Barcelos (2002), o mínimo existencial não configura um direito autônomo, mas representa um subconjunto de direitos sociais, econômicos e culturais menor, cujo conteúdo, por ser mínimo (e, conseqüentemente, ter menor impacto financeiro), pode ser plenamente exigível através do judiciário.

As ideias defendidas no presente trabalho vão de encontro ao que preleciona a autora Ana Paula Barcellos (2002), vez que se entende que quando se trata de políticas públicas, as prioridades orçamentárias devem ser norteadas pelo mínimo existencial. Em outras palavras, o entende como um conjunto mínimo de direitos sociais básicos que garantem a dignidade humana. Portanto, pode-se dizer que o mínimo de existência é composto por dois elementos principais: direitos sociais básicos e aprendidos humanamente.

Para Barcellos, a ideia de mínimo existencial está essencialmente ligada à noção de dignidade da pessoa humana e ao seu aspecto sociocultural, na medida em que este exige o desenvolvimento de direitos sociais, econômicos e culturais para a plena realização da pessoa. O mínimo existencial, na visão da autora, “nada mais é que um conjunto formado por uma seleção desses direitos, tendo em vista principalmente sua essencialidade, dentre outros critérios” (BARCELLOS, 2002, p. 14).

Segundo essa autora, o conteúdo mínimo vital já estaria determinado pela Constituição Federal, sendo necessário para identificá-lo a simples interpretação sistemática. Nesse sentido, afirma que o mínimo existencial que ora se concebe é composto de quatro elementos, três materiais e um instrumental, a saber: i) a educação fundamental; ii) a saúde básica; iii) a assistência aos desamparados; e iv) o acesso à justiça. Repita-se, mais uma vez, que esses quatro pontos correspondem ao núcleo da dignidade da pessoa humana a que se reconhece eficácia jurídica positiva e, a fortiori, o *status* de direitos subjetivo exigível diante do Poder Judiciário (BARCELLOS, 2002, p. 259).

Nesse sentido, para a mesma autora, o mínimo existencial não configura um direito autônomo, mas representa um subconjunto de direitos sociais, econômicos e culturais menor, cujo conteúdo por ser mínimo (menor impacto financeiro), pode ser plenamente exigível através do judiciário (BARCELLOS, 2002, p. 260).

Analisando, assim, os dois principais pontos do mínimo existencial, quais sejam, os direitos sociais e a dignidade da pessoa humana, têm-se que compreende por direitos sociais aqueles elencados no artigo 6º da Constituição Federal, segundo o qual:

Art. 6º. São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição (BRASIL, 1988).

Os direitos sociais fundamentais são previsões positivas do Estado e podem ser expressos de forma normativa ou fática. Mas é preciso ficar claro que nem todos os direitos sociais básicos constituem o mínimo para a sobrevivência, apenas o núcleo essencial desses direitos constitui o mínimo vital. Os direitos sociais são, nesse sentido, considerados normas cogentes, vale dizer, de ordem pública, não anuláveis por força da vontade dos interessados ou, no caso das relações trabalhistas, pela vontade das partes contratantes (TAVARES, 2005). Ou seja, mesmo que alguém queira “abrir mão” de seus direitos sociais, isso não poderá ser feito, independentemente de sua vontade.

O segundo elemento do mínimo existencial, a dignidade da pessoa humana, está previsto no artigo 1º, III, da Constituição Federal de 1988. O trecho preconiza que a dignidade da pessoa humana é um dos fundamentos do Estado Democrático de Direito, ou seja, é o fundamento basilar da República (BRASIL, 1988). Conforme sugere o autor Alexandre de Moraes (2010), em sua obra Direito Constitucional, a dignidade é um valor espiritual e moral inerente à pessoa, que se manifesta singularmente na autodeterminação consciente e responsável da própria vida e que traz consigo a pretensão ao respeito por parte das demais pessoas.

Com isso, essa constitui-se em um mínimo invulnerável que todo estatuto jurídico deve assegurar, de modo que, somente excepcionalmente, possam ser feitas limitações ao exercício dos direitos fundamentais, mas sempre sem menosprezar a necessária estima que merecem todas as pessoas enquanto seres humanos (MORAES, 2010). Por essa razão, uma teoria constitucionalmente adequada acerca do mínimo existencial no Brasil deve levar em consideração tanto a forma de positivação dos direitos sociais na Constituição de 1988 como o contexto (sociopolítico) brasileiro de baixa efetividade dos direitos fundamentais a prestação e de inércia crônica dos poderes competentes para implementarem as políticas públicas constitucionais.

Nesse sentido, a doutrina do mínimo existencial no país não se desenvolveu com o objetivo de identificar quais os direitos sociais a prestações fáticas que seriam fundamentais e que poderiam ser exigidos a partir do próprio texto constitucional (direitos sociais originários), independente da atuação do legislador, como na Alemanha, por exemplo, em que o primeiro

país, no ano de 1954, seu Tribunal Federal Administrativo reconheceu o direito subjetivo do indivíduo desprovido de recursos à assistência social por parte do Estado (SARLET, 2007).

A Constituição Federal foi pródiga em assentar expressamente um extenso rol de direitos sociais a prestação e indistintamente atribuiu a todos os direitos fundamentais, com aplicabilidade imediata e plena exigibilidade, o que de fato redireciona a doutrina do mínimo existencial no país para a eficácia desses direitos.

Não se pode deixar de reconhecer, ao contrário de Torres (1989), a intrínseca relação entre mínimo existencial e direito social. Todas as prestações básicas consideradas como condições mínimas de existência digna incluem direitos sociais – saúde básica, educação escolar, assistência social, alimentação, moradia aos indigentes, assistência jurídica. Um direito fundamental autônomo ao mínimo existencial só faz sentido se o mesmo mantiver seu caráter subsidiário, para auxiliar o legislador a respeitar uma esfera mínima de liberdade geral do indivíduo – imune à constrição tributária do Estado –, bem como servir de parâmetro para justificar a tutela judicial de prestações sociais básicas se e quando os poderes Legislativo e Executivo forem omissos, total ou parcialmente.

No contexto brasileiro, a defesa do mínimo existencial vem reforçar a proteção, promoção e eficácia de direitos fundamentais sociais básicos, que muitas vezes são negligenciados pelo Legislador e pelo Executivo. Identificado como direito fundamental implícito decorrente da dignidade da pessoa humana e da liberdade fática, teria a função subsidiária de servir como parâmetro de interpretação e aplicação dos direitos sociais. Pode configurar tanto como um direito de defesa – esfera de ação livre do indivíduo que impede o Estado de tributar situações ou bens necessários à sua sobrevivência digna – como um direito a prestações estatais básicas – como, por exemplo, na área da saúde preventiva, curativa (de urgência e emergência), ensino escolar fundamental, assistência social, assistência jurídica gratuita aos desprovidos de recursos e moradia simples a sem-teto ou a indigentes. Por sua relação com as necessidades concretas de uma comunidade em determinada época, o conteúdo do mínimo existencial não deve se restringir a fixação de um catálogo rígido de prestações, razão pela qual se pode falar atualmente, inclusive, em um mínimo existencial ecológico, para abranger o direito à água potável e ao saneamento básico (ESPINOZA, 2017, p. 110).

Como cediço, conforme ressaltado por Torres (1989), o mínimo existencial é o direito protegido negativamente contra a intervenção do Estado e, ao mesmo momento, garantido positivamente pelas prestações estatais. Dessa forma, diz-se que é o direito de *status negativus* e de *status positivus*, mister que não raro se convertem uma na outra, ou então coabitam mutuamente a proteção constitucional positiva e negativa.

Dessa maneira, os direitos da liberdade exibem o *status negativus*, significando, portanto, o poder de autodeterminação do indivíduo, bem como a liberdade de ação ou de omissão sem qualquer constrangimento por parte do Estado. Assim, esse tipo de *status* do mínimo existencial, no campo tributário, se firma através das imunidades fiscais, como sendo uma limitação ao poder de imposição do Estado, isto é, este não pode invadir a esfera da liberdade mínima do cidadão representada pelo direito à subsistência (TORRES, 1989).

Sobre isso, vejamos:

Os direitos da liberdade, neles incluído o mínimo existencial, exibem, além do *status negativus*, o *status positivus*, pois dependem das prestações positivas e igualitárias do Estado. Jellinek já observava que a garantia jurisdicional constituía o *status positivus* da liberdade. Ao lado da prestação jurisdicional, o Estado deve garantir também positivamente as liberdades, em suma, são garantidas pelos serviços públicos e por isso mesmo lhes constituem o fundamento. Mas o mínimo existencial, como condição da liberdade, postula ainda prestações positivas de natureza assistencial ou, como define a doutrina germânica, cria a pretensão jurídica à assistência social (*Rechtsanspruch auf öffentliche Fürsorge*). Essas prestações, todavia, têm caráter nitidamente subsidiário, eis que o Estado só estará obrigado a entregá-las quando o sistema previdenciário público ou privado falhar em sua missão e o indivíduo não possuir os meios indispensáveis à sobrevivência (TORRES, 1989, p. 39-40).

Portanto, resta demonstrado que a questão do conteúdo e dimensão do mínimo existencial é muito importante porque a história tem mostrado que o desrespeito às condições mínimas da existência humana digna se deve justamente à dificuldade de identificação desse conteúdo e dimensão. Aliás, com a obrigação aos direitos sociais, eles correspondem a “obrigações” cujo conteúdo pode ser predeterminado, mas não as suas restrições ou medidas, que, por outro lado, dependem do grau de desenvolvimento econômico e social de cada país.

### **3. A garantia do mínimo existencial frente a tributação**

No presente tópico, pretende-se expor a respeito da relação entre o fisco e o contribuinte, de modo a demonstrar como se assegurar a este último as suas garantias, observados os princípios constitucionais que servem como norteadores desta relação. Nesse sentido, ressalta-se que, a respeito dos princípios tributários, estes são encontrados de forma explícita e não explícita no ordenamento jurídico brasileiro, ao passo em que os explícitos são aqueles dispostos na Constituição Federal.

Daqueles princípios considerados expressos – explícitos – destaca-se, primordialmente, o princípio da capacidade contributiva, que compõe o rol das limitações constitucionais tributárias, ou seja, limites ao poder de tributar do Estado. No entanto, embora possua a aptidão de proteger a esfera do patrimônio jurídico do contribuinte que viabilize a ele e sua família um

mínimo necessário à existência digna, não se presta a fundamentar, no presente caso, a imunidade tributária do mínimo existencial (MOTA, 2018).

Ademais, o referenciado princípio encontra-se expresso no artigo 145, da Constituição Federal, o qual dispõe que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir o tributo sempre que possível, de caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitando os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Como assegurado por Valle e Aveiro (2017), a capacidade contributiva é subprincípio da igualdade, de modo que a capacidade contributiva seria um critério de aplicação de igualdade. Todavia, não é entendido pelos autores ser apenas a igualdade o valor a iluminar o conceito de capacidade contributiva, sendo certo que esta deve refletir os demais valores encartados na Carta Magna.

Dando sequência ao presente tópico, ressalta-se que a tributação é limitada, por um lado, pela proibição de confisco (limite superior) e, por outro, pelo mínimo de subsistência (limite inferior). Esta interseção de instituições – a capacidade de contribuir e o mínimo para existir – revela claramente as limitações da jurisdição tributária, ou seja, que a primeira só existe se os indivíduos atenderem às suas necessidades básicas. No entanto, embora a lição seja clara, sua implementação é extremamente complexa, determinada seja pelas capacidades de contribuição mais realistas, seja pela identificação do mínimo que existe e suas extensões (VALLE; AVEIRO, 2017).

De acordo com as últimas atualizações do Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos (DIEESE):

O salário mínimo ideal para atender às necessidades de uma família de quatro pessoas deveria ter sido de R\$ 6.388,55 em julho, segundo a Pesquisa Nacional da Cesta Básica de Alimentos [...] em que o valor corresponde a 5,27 vezes o piso federal atual, de R\$ 1.212. A estimativa do Dieese é realizada mensalmente e indica qual é o rendimento mínimo necessário para que um trabalhador e sua família possam suprir as despesas do mês com alimentação, moradia, saúde, educação, vestuário, higiene, transporte, lazer e previdência. A estimativa do valor ideal para julho tem como base os preços da cesta básica de São Paulo, com custo de R\$ 760,45, a mais cara do mês entre as 17 capitais que são analisadas na pesquisa. Segundo o Dieese, considerando o preço da cesta básica, o trabalhador que recebe um salário mínimo comprometeu em média 59,27% do seu rendimento líquido de julho para adquirir os produtos alimentícios básicos. O Dieese indica também que o valor da cesta básica diminuiu em julho em 10 das 17 capitais nas quais a pesquisa é realizada, com as reduções mais expressivas ocorrendo em Natal (-3,96%), João Pessoa (-2,40%), Fortaleza (-2,37%) e São Paulo (-2,13%). As sete cidades que tiveram alta foram Vitória (1,14%), Salvador (0,98%), Brasília (0,80%), Recife

(0,70%), Campo Grande (0,62%), Belo Horizonte (0,51%) e Belém (0,14%). A cesta básica mais cara, como mencionado anteriormente, foi a de São Paulo (R\$ 760,45), seguida por Florianópolis (R\$ 753,73), Porto Alegre (R\$ 752,84) e Rio de Janeiro (R\$ 723,75). (SALÁRIO, 2022, s.p.)

Como ressaltado pelos autores supracitados, a utilização desses dados oficiais para determinação da quantia qualificada como mínimo, deve servir de norte ao legislador, conforme expresso:

Por meio de quadros fornecidos por um censo demográfico e social, compete ao legislador conhecer os custos necessários para sobrevivência de um cidadão e de sua família. Tais custos representam as despesas próprias da alimentação, vestuário, higiene, saúde, educação e lazer. Esses custos básicos para a sobrevivência digna do cidadão deveriam, por força das diversidades econômicas e sociais, ser apurados regionalmente. Assim, ao final do levantamento realizado pela pesquisa, teríamos vários mínimos existenciais para as diferentes regiões analisadas. O legislador fiscal analisaria, então, esse censo oficial, tomando, principalmente, os indicadores de renda, e orçamento familiar, nos mais diversos segmentos econômicos da sociedade. Dentre aqueles, segundo os resultados do censo, com renda suficiente para fazer frente ao mencionado orçamento, o legislador fiscal graduaria, então, a tributação segundo a capacidade contributiva. (VALLE; AVEIRO, 2017, p. 38).

Tanto Valadão quanto Zilveti (2008) concordam que o legislador deve determinar o valor mínimo de impostos que eles irão arrecadar. Eles afirmam com base no entendimento de que apenas o legislador pode fazer essa convocação. Ambos acreditam que a razão para isso é porque as legislaturas têm o poder institucional para fazê-lo. Como resultado, os legisladores devem determinar quanto imposto cada tipo de receita cobrará para que possam manter intacto o piso da receita. Ao calcular a capacidade de pagamento, os impostos determinarão se as finanças do sujeito são intensas ou não. O imposto de renda é aplicado pelo indivíduo, o que torna mais fácil determinar a situação financeira de alguém. Pagar esse imposto também ajuda as pessoas a considerar alguns outros fatores, como educação e saúde. No entanto, também causa problemas em relação aos seus requisitos mínimos, como moradia e nutrição.

Os impostos indiretos, como IPI e ICMS, têm um processo de identificação mais complicado. Já o pagamento por meio de controle seletivo é possível pelo fato de serem tributados diretamente. Garantir a existência mínima requer declarar isenções para certos produtos essenciais. Isso inclui componentes da cesta básica, como comida, água e roupas. Essas isenções permitem menores limitações na capacidade de pagar contribuições fiscais como IPVA e impostos reais. Posteriormente, é possível regulamentar os casos em que as pessoas não podem pagar por falta de recursos sem prejudicar injustamente as necessidades de sua família (VALLE; AVEIRO, 2017).

A Constituição destaca diversas características que comprovam que o princípio da capacidade contributiva tem real força. Esses recursos não incluem apenas informações sobre o tamanho da população e a situação econômica do país, mas também tendências na tributação. Além disso, essas informações podem ajudar os legisladores locais a criar escalões de impostos com menos ou nenhuma dificuldade financeira para os pobres (VALADÃO, 2008).

No sentido legal, urge destacar que o princípio da capacidade contributiva encontra-se expresso na CF/88, mais precisamente em seu artigo 145, quando destaca que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os tributos e, ao fazê-lo, 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 (BRASIL, 1988).

Para Aliomar Baleeiro (2015), a definição de tal princípio é a de idoneidade econômica para suportar o tributo sem sacrificar a existência de forma digna do indivíduo, em que a forma atual do princípio é o resultado da positivação de um ideal que remonta a séculos de reflexão acerca da justiça no sentido da própria tributação.

Não obstante que o princípio surge no artigo 13 da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, em 1789, ante seu vigor republicano e igualitário, havendo, portanto, a indispensável contribuição comum, conforme o parâmetro das possibilidades econômicas. Deste modo, prevê a Declaração:

Art. 13. Para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum que deve ser dividida entre os cidadãos de acordo com suas possibilidades (Declaração Universal dos Direitos do Cidadão, 1789).

Como é cediço, a capacidade contributiva também se relaciona com outro princípio do Sistema Tributário Brasileiro, qual seja, o princípio da solidariedade social. Este último princípio mencionado também ressoa na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de forma intuitiva, sob a redação do artigo supracitado, quando este estatui a imprescindibilidade de uma contribuição comum dos cidadãos para financiamento do projeto constitucional, abraçado pelos revolucionários à época da Revolução Francesa. Além do mais, este se contrapõe a privilégios de ordem social anterior à expressão do referido documento, de modo que cada um, independente de quaisquer pretextos, deve contribuir tanto quanto possa para a construção da ordem social, passando a ser, portanto, um projeto coletivo (MOREIRA, 2019).

Demais disso, a capacidade contributiva não se encontra inserida na seção referente às limitações ao poder de tributar. No entanto, o princípio não apenas tem estrita relação com as limitações arroladas pela Constituição de 1988, mas também ressurte como verdadeira limitação substancial, em que se tem tal princípio como um viabilizador da igualdade, demonstrando uma relação inextrincável entre ambos: os princípios da capacidade contributiva e da igualdade. Dessa forma, pressupõe-se que a efetivação da igualdade tributária depende, precipuamente, da observação da capacidade contributiva (ÁVILA, 2010).

De acordo com André Mendes Moreira (2019), a capacidade contributiva é caracterizada por dois limites que configuram princípios constitucionais tributários: a) a capacidade contributiva termina onde começam os efeitos confiscatórios expressamente vedados pela Constituição; b) a capacidade contributiva é ferida quando a tributação atinge o mínimo existencial. Dessa forma, com relação aos seus limites, denota-se que o princípio equivale a um preceito de razoabilidade na tributação que não deve ser débil, o que ocasionaria uma má repartição da carga tributária, tampouco devendo ser intensa a ponto de comprometer o direito à vida ou à propriedade.

Há autores que vislumbram na vedação ao confisco o limite superior e na preservação do mínimo existencial o limite inferior da capacidade contributiva. Tal assertiva, entretanto, carece de sentido. Eis que, tanto a dignidade humana quanto o direito de propriedade constituem limites máximos à tributação. No primeiro caso, preocupa-se em recortar da tributação aqueles elementos que constituem o alicerce de uma vida humana na qual seja possível a realização dos direitos e garantias fundamentais. No segundo, proíbe-se a utilização da atividade impositiva como expediente para aniquilar a propriedade privada. (MOREIRA, 2019, s.p).

A noção de capacidade contributiva já se mostrou útil na avaliação de qualquer tipo de tributo — por isso a contribuição de melhoria brilha mais quando vista sob essa ótica. Para proteger os bens mínimos recomendados, deve-se considerar a legislação de outros impostos que incidem sobre a propriedade. Isso inclui considerar o ITR se for rural e o IPTU e o ITBI se for urbano. Como a legislação desses tributos protege certos imóveis de serem tributados, é necessária uma proteção adicional ao mínimo existencial. Isso é feito fazendo melhorias consistentes na respectiva contribuição de melhoria (VALADÃO, 2008).

No que concerne às taxas, existe a previsão de situações as quais se destacam a proteção ao patrimônio mínimo, conforme disposto pelo artigo 5º, inciso XXXIV (dispositivo que assegura o direito de petição e a obtenção de certidões sem a necessidade do pagamento das taxas), inciso LXXIII (gratuidade da ação popular), LXXVI (gratuidade do registro de nascimento e certidão de óbito aos reconhecidos como pobres).

Ainda, destaca-se o artigo 98, §5º, do Código de Processo Civil, em que 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, ao passo em que a gratuidade poderá ser concedida em relação a algum ou a todos os atos processuais, ou consistir na redução percentual de despesas processuais que o beneficiário tiver de adiantar no curso do procedimento.

Evidentemente, quando os legisladores elaboram as regras de associação, devem estabelecer mecanismos que não violem o mínimo vital, mas isso não significa que o Poder Judiciário não possa ser especificado, haja vista o disposto no art. 35, XXXV, da CF. Ora, se o legislador impõe algum tipo de dureza de forma desmedida ou mesmo sem justa causa, destruindo os aspectos negativos do mínimo de existência, fazendo o ônus pertencer à parte da vida que a pessoa só tem nas condições mínimas de dignidade, dê força, o judiciário intervirá para garantir a validade da supremacia da dignidade humana, igualdade e capacidade de contribuição neste caso, e neste caso para proteger os cidadãos da interferência do Estado no patrimônio não tributável (VALLE; AVEIRO, 2017).

Por outro lado, entendemos que a atitude do poder judicial, para além de exigir uma indispensável simplicidade na análise dos fatos, deve também intervir de forma judiciosa e o mais não agressiva possível de forma a assegurar ao cidadão os seus direitos fundamentais, se apenas anula qualquer ação do Estado, e apenas contra a tributação ilegal que se mostra extremamente duvidosa. A propósito, importa referir que ao contrário do poder legislativo mínimo que existe de forma mais geral, o poder judiciário irá situá-lo em termos mais específicos na análise da situação concreta, verificando, com base na legislação, a forma mais adequada possível (VALLE; AVEIRO, 2017).

Nesse sentido, importante salientar que para responder à questão lampejada no presente trabalho, é necessário perpassar pelas propostas de reforma tributária que tramitam no Congresso Nacional, quais sejam, as PECs n. 45/2019 e n. 110/2019, ao passo em que a primeira tramita na Câmara dos Deputados e a segunda no Senado Federal. Ademais, importante salientar que ambas as PECs trazem inovações para o Sistema Tributário Nacional, vez que se tratam de propostas de reforma tributária.

No que concerna à PEC 45/2019, trata-se de projeto desenvolvido pelo Centro de Cidadania Fiscal, em observância aos princípios da simplicidade, neutralidade, transparência e equidade. Acerca dele, vejamos:

Seu projeto foi apresentado pelo Deputado Baleia Rossi, MDB de SP, na data de 03 de abril de 2019 na Câmara dos Deputados. No momento em que é

realizado o presente artigo, a PEC encontra-se aguardando o parecer do relator na Comissão Especial destinada a proferir o parecer à PEC 45/2019. O presente projeto tem por finalidade a alteração do atual Sistema Tributário Nacional através da extinção de cinco tributos: IPI, PIS e Cofins (todos os três pertencentes a União); o ICMS (estadual) e o ISS (municipal). Com a extinção dos cinco tributos supramencionados, a PEC 45/2019 busca a criação de um tributo de competência da União e que incida sobre bens e serviços (Imposto Sobre Bens e Serviços – IBS), sendo este nos moldes de um Imposto Sobre o Valor Agregado (IVA). Conforme reza o texto, a PEC 45/2019 propõe alíquota uniforme para todos os bens, direitos ou serviços. Será criado também um Imposto Seletivo (IS), monofásico, de competência da União e com finalidade extrafiscal, ou seja, estimulando ou desestimulando o consumo de determinados itens (cigarro, álcool etc), conforme lei ordinária instituída em momento posterior. Com relação ao imposto do tipo IVA, este é todo aquele que incide no valor adicionado a cada etapa de produção ou prestação do serviço, sendo assim não há que se falar em cumulatividade. Ademais, o IVA é um modelo de tributo que sua cobrança é realizada no destino do produto, contrariando o que se tem no atual STN, no qual a cobrança é realizada no local de origem (produção) do bem ou serviço prestado. Através do que vem propondo a PEC 45/2019, os Estados e Municípios terão autonomia para estabelecerem suas respectivas alíquotas através de lei ordinária, contudo não poderão oferecer benefícios fiscais. Apesar da vedação, explica a PEC, não haverá perdas no repasse de receitas para as áreas e os entes envolvidos. Para que não ocorram possíveis danos às empresas e aos entes federados, a PEC 45/2019 propõe dois momentos de transição: o primeiro, com relação à distribuição da receita entre os entes da federação, e, o segundo, com foco nos contribuintes e na alteração dos tributos. Começando pelos contribuintes, a substituição dos tributos ocorrerá dentro do prazo de dez anos, havendo nos primeiros dois anos a cobrança de 1% referente ao IBS, mas tal valor será descontado na alíquota do Cofins. Chegando ao terceiro exercício, os tributos que serão substituídos terão suas alíquotas reduzidas na razão de um oitavo, sendo no fim substituídos pelo IBS, que terá sua alíquota aumentada na mesma proporção. Com relação à distribuição da receita entre os entes federados o prazo é mais extenso, compreendendo um período de 50 anos. Através do Comitê Gestor Nacional, que será criado por lei complementar, os entes federados poderão desenvolver – de forma coordenada – a gestão da arrecadação, fiscalização e distribuição do tributo recolhido. O repasse para os Estados e Municípios, de maneira proporcional, ocorrerá através de lei complementar. Com o objetivo de tornar a economia mais produtiva, a PEC 45/2019 tem a finalidade de reduzir as obrigações que encarecem a produção no Brasil, bem como a redução do contencioso, que é um reflexo da própria complexidade que é o STN. Tais medidas pretendem tornar a cobrança de tributos mais transparente para os contribuintes. (SILVA; SANTOS, 2020, p. 5).

Nota-se que, como forma de solução para a diminuição dos impactos da tributação regressiva em cima das famílias mais vulneráveis, a PEC 45/2019 optou por indicar como solução a devolução de parte do valor arrecadado. Assim, tal devolução deverá ocorrer através da identificação do Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) com o cadastro único em programas de transferência de renda. Como observado, essa opção, dada pela PEC, foi a única alternativa

achada em substituição à desoneração de produtos que integram a cesta básica (SILVA; SANTOS, 2020).

Quanto à PEC 110/2019, urge destacar que se trata de projeto de Reforma do Sistema Tributário Nacional, tendo como máxima a simplificação do modelo atual, bem como o consequente progresso da economia brasileira. A seu respeito:

A PEC 110/2019 teve como base para a construção do seu texto o Projeto de Emenda nº 293/2004 do idealizador e relator ex-deputado Luiz Carlos Hauly do PR, todavia, este último projeto se encontra estagnado na Câmara dos Deputados, conforme noticia o site do Senado Federal. A PEC nº 110 do ano de 2019 se justifica por trazer um conteúdo “desenvolvido e maturado”, conforme menciona o próprio projeto, tendo por tanto o intuito de ter seu texto aprovado sem muitas dificuldades. No presente momento a PEC 110/2019, de autoria do Senador Davi Alcolumbre e outros, encontra-se na 6ª Comissão de Constituição e Justiça (CCJ) aguardando a análise do relator Senador Roberto Rocha. A ideia de unir nove tributos em apenas um do tipo Imposto Sobre Valor Agregado (IVA) também está presente no Projeto do Senado. A justificativa é a de que o modelo IVA de tributação proporcione maior segurança jurídica e menor custo aos contribuintes. Caso o projeto seja aprovado, os tributos que serão reunidos são: IPI, IOF, PIS/Pasep, Cofins, Cide-Combustíveis, Salário-Educação, ICMS e o ISS, dando origem ao que será chamado de Imposto Sobre Bens e Serviços (IBS), de competência dos Estados. Ademais, um Imposto Seletivo (IS), de competência da União, será criado para incidir sobre bens e serviços disponíveis de forma taxativa em Lei Complementar. Como se observa acima, diferente do que acontece na PEC 45, o projeto do Senado colocou a competência do IBS nas mãos dos Estados, contudo, importa salientar que o imposto será regulado por Lei Federal, única em todo território nacional. Outro aspecto interessante é o de que a PEC 110 traz em seu texto a extinção da Contribuição Social Sobre Lucro Líquido (CSLL), que será incorporada ao Imposto de Renda (IR). Por tanto, o IR terá sua alíquota aumentada e se manterá – junto com o ITR – no campo da competência da União (SILVA; SANTOS, 2020, p. 5-6).

Necessário destacar que o presente projeto também inova quanto à ampliação da base de incidência do IPVA, abrangendo aeronaves e embarcações, contudo, com exceção aos veículos comerciais utilizados para pesca e para o transporte de passageiros e cargas. Desta feita, outro ponto que merece destaque na reforma é que todo valor arrecadado pela cobrança do IPVA, haverá sua destinação aos municípios. De mesmo modo, a proposta também visa que parte da receita do IBS seja destinada para o financiamento da Seguridade Social e também para o financiamento de programas do BNDES. Todavia, sua transição, quanto às alíquotas, ocorrerá de um quinto após o primeiro exercício, de modo que neste, a contribuição será de 1% ocorrendo através da criação de um tributo para a Contribuição Sobre Operações de Bens e Serviços (CBS) (SILVA; SANTOS, 2020).

Como observado, ambas as PECs 45/2019 e 110/2019 seguem o mesmo sentido, denotando-se a simplificação do atual sistema e a retomada do desenvolvimento econômico do

país. Logo, é possível enxergar também que ambas as PECs trazem como solução a criação do Imposto Sobre Bens e Serviços (IBS), bem como um Imposto Seletivo (IS), de alcance mais limitado e com finalidade extrafiscal.

Demais disso, importante ressaltar que ambos projetos importaram um modelo bastante utilizado nas principais economias ao longo do mundo, denominado de IVA (Imposto Sobre o Valor Agregado). Nesse modelo as alíquotas seguem um padrão único, oscilando, no caso da PEC 45/2019, entre os entes federados, ou variando as alíquotas de acordo com o serviço ou produto ofertado como propõe a PEC 110/2019 (SILVA; SANTOS, 2020).

Nesta senda, apesar de ambos os projetos mencionarem a devolução de parte do valor para as famílias de baixa renda cadastradas em programas sociais, tal devolução se limitará a um grupo específico (pessoas de baixa renda), o que não impede a continuidade da tributação de maneira igual sobre pessoas que possuem capacidade contributiva distinta. Fator relevante que também merece destaque, diz respeito ao fato de que ambas as PECs mencionaram a devolução de parte do valor para as famílias de baixa renda, os projetos, por terem como foco principal a tributação sobre o consumo, não conseguem impedir que a regressividade se perpetue no sistema (SILVA; SANTOS, 2020).

Assim, se faz entender a importância de que a tributação seja realizada de forma justa e equitativa, levando em consideração a capacidade contributiva de cada indivíduo e promovendo uma distribuição adequada da carga tributária, buscando, com isso, evitar que a tributação ocorra de forma excessiva e, portanto, comprometa o mínimo existencial, prejudicando a capacidade das pessoas de garantirem as suas necessidades básicas. Deste modo, a relação entre a garantia do mínimo existencial e a tributação se mantém na necessidade de um sistema tributário justo e na correta destinação dos recursos arrecadados, a fim de proteger os direitos essenciais e garantir condições mínimas de vida digna para todos os cidadãos.

### **Considerações finais**

No decorrer deste trabalho foi possível discutirmos e evidenciarmos a importância do princípio da dignidade da pessoa humana para o ordenamento jurídico, especialmente porque este articula a atuação do Estado no intuito de que as pessoas sejam tratadas como um fim, e não como instrumento/meio para o atingimento de outros objetivos. Pelo contrário, o objetivo do Estado é que deve estar na garantia da dignidade humana de todos os cidadãos.

Portanto, o Estado, para poder cumprir o seu papel de auxiliar as pessoas e, assim, para possibilitar a plena realização do homem, exige, e ainda mais sob as marés do Estado

Providência, a aquisição de recursos, prioritariamente por meio da atividade tributária, o que leva a concluir que esta atividade se torna uma medida imperativa para a realização da dignidade da pessoa humana. Por outro lado, viu-se que a dignidade da pessoa humana também representa um limite para a tributação.

Logo, a capacidade contributiva se traduz no princípio de que, com base nos valores informados pelo sistema jurídico positivo, estipula que cada pessoa deve contribuir para as despesas gerais do Estado de acordo com suas capacidades econômicas. Deste modo, há um limite máximo para a atividade estatal de tributar, sendo este a proibição do efeito de confisco, juntamente a este há também um limite inferior, que se traduz através de um mínimo de subsistência.

Na sequência deste trabalho, e no que diz respeito ao limite inferior da capacidade contributiva, foram apresentados os contornos do mínimo de subsistência, que, apesar da sua definição temporal e espacialmente variável, foi definido como um princípio que protege parte do patrimônio de uma pessoa ou um núcleo contra as intervenções estatais, bem como reivindicações de benefícios materiais estatais com o objetivo de assegurar uma vida digna para os seres humanos.

Verificou-se ainda que a definição do mínimo existencial é matéria de extrema importância para que se compreenda como o poder legislativo poderá atuar para garanti-lo, mantendo a receita necessária da tributação. Por outro lado, se tem a aplicação do código tributário de maneira a suprir direitos essenciais, se mostrando uma afronta desmedida ao mínimo vital, cabendo assim aos que se sentirem lesados bater à porta da justiça para corrigir esta atitude. Entendemos tratar-se de uma forma de autopreservação, isto é, condições básicas para o pleno desenvolvimento do ser humano e ainda ao próprio poder judiciário garantir que situações como estas não se tornem corriqueiras.

Constata-se a necessidade da melhoria do equilíbrio entre a legitimidade tributária e os direitos fundamentais consagrados na Constituição Federal, de modo que o Estado busque a justiça tributária para que se assegure a dignidade da pessoa humana, respeitando os limites permanentes no sistema tributário constitucional brasileiro (além das limitações tributárias constitucionais expressamente contidas na Constituição, incluindo os princípios da tributação constitucional e da proteção tributária).

O mínimo existencial, dentro do tributável (mínimo inexecutável), deve representar uma herança legal protegida da tributação do Estado porque inclui direitos humanos (imutáveis para uma pessoa) e direitos fundamentais (melhores). O princípio da capacidade contributiva se apoia sobre a imutabilidade do mínimo, mas não a insegurança tributária, pois, nesse caso, fala

de um extremo que afeta a receita tributária. A isenção tributária do mínimo existencial aqui defendida se trata de uma medida na qual se permita que as pessoas paguem impostos, mas que essa cobrança não se torne tão onerosa a fim de que suas famílias não tenham uma vida digna, buscando, assim, uma redução direta da base de cálculo, bem como uma redução de impostos e abatimentos de créditos presuntivos, vez que a Constituição do Estado permite a tributação, mas também protege o mínimo que existe da intervenção do Estado.

Como proposta para dirimir conflitos relativos à tributação de bens, produtos e serviços necessários à vida digna do contribuinte e de sua família, urge proteger (embora a Constituinte originária tenha se afastado da imunidade tributária do mínimo existencial) a existência da aplicação da imunidade que englobe impostos incidentes sobre medicamentos, produtos realmente essenciais, gás de cozinha industrial e/ou comercializado para uso doméstico, despesas recebidas com educação e saúde, água e saneamento para consumo doméstico utilizados pelos agregados familiares.

De acordo com a premissa apresentada, pode-se dizer que a atual Sistema Tributário Nacional enfrenta uma enorme pressão para a reforma do sistema. Porém, para que isso ocorra, muitos desafios devem ser enfrentados e superados para que se chegue a um consenso. Dada a deterioração da economia brasileira nos últimos anos, o tema da reforma tributária voltou a ser objeto de debate entre os entes federados - com destaque para os governos estaduais e municipais preocupados com os possíveis impactos na economia brasileira.

Com a previsão da abolição do imposto e imposição do ICMS em modelo do tipo IVA, as PECs nº 45 e 110 ganharam destaque na Assembleia Nacional, principalmente para propor um modelo que vise simplificar a administração dos tributos e desburocratizar o sistema, evitando, assim, a evasão fiscal. Diante disso, tais projetos visam diminuir o custo de conformidade e, por consequência, promoverem o incentivo e a retomada do progresso econômico de país.

### **Referências bibliográficas**

ALLEMAND, Luiz Cláudio. **A tributação do mínimo existencial: desindexação da tabela do imposto de renda**. Sapucaia do Sul: Notadez, 2010.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010.

MALHEIROS. **Teoria da igualdade tributária**. 2. ed. São Paulo, 2009.

ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: RT, 1968.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BARCELLOS, Ana Paula de. O Mínimo Existencial e Algumas fundamentações Jonh Rawls, Michael Walzer e Robert Alexy. In: TORRES, Ricardo Lobo (Org.). **Legitimação pelos direitos humanos**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

**A eficácia jurídica dos princípios constitucionais: o princípio da dignidade da pessoa humana**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

BELTRÃO, Demétrius Amaral; KALLÁS FILHO, Elias. **O tributo no contexto do Estado Social e Democrático de Direito**. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 120, n. 23, p. 17-27, jan./fev. 2015.

BOLESINA, Iuri; GERVASONI, Tamiris Alessandra. A dupla face do mínimo existencial no Estado Democrático de Direito à luz das questões tributárias na concretização dos direitos sociais. **Revista Jurídica Direito & Paz**, Lorena, n. 35, p. 299-319, 2º sem. 2016. Disponível em: <https://revista.unisal.br/lo/index.php/direitoepaz/article/view/255> Acesso em: 12 dez. 2022.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **A dignidade da pessoa humana na ordem jurídica brasileira e o direito tributário**. Derivação e positivação no direito tributário. São Paulo: Noeses, 2011. p. 49-66.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. – São Paulo: Saraiva, 2019.

DECLARAÇÃO DOS DIREITOS DO HOMEM E DO CIDADÃO, 1789. Universidade de São Paulo: Biblioteca de Direitos Humanos, 2015.

DIAS, Maria Berenice. **Manual de Direitos das Famílias**. 11. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

ESPINOZA, Danielle Sales Echaiz. **A doutrina do mínimo existencial**. Interfaces Científicas: Humans e Sociais, Aracaju, v. 6, n. 1, p. 101-112. 2017.

LÔBO, Paulo. **Direito Civil: Famílias**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

MURPHY, Liam B.; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**. São Paulo, SP: M. Fontes, 2005. 280 p. (Justiça e direito).

MOREIRA, André Mendes. **Capacidade contributiva**. Tomo Direito Tributário. Ed. 1. 2019. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/264/edicao-1/capacidade-contributiva> Acesso em: 25 abril 2023.

MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. **A imunidade tributária do mínimo existencial omitida no sistema constitucional tributário brasileiro: Legitimidade da tributação e limites imanentes ao sistema**. Tese de dissertação apresentada na Graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina para obtenção do título de Doutor em Direito. Florianópolis, 2018.

SALÁRIO mínimo ideal para uma família deveria ser R\$ 6.388,55, calcula Dieese. In: **Exame**. Estadão Conteúdo. Publicado em 11 de agosto de 2022. Disponível em: <https://exame.com/economia/salario-minimo-ideal-para-uma-familia-deveria-ser-r-6-38855-calcula-dieese/> Acesso em: 25 abril 2023.

SARLET, Ingo Wolfgang. Mínimo existencial e Direito privado: apontamentos sobre algumas dimensões da possível eficácia dos direitos fundamentais sociais no âmbito das relações jurídico-privadas. SOUZA NETO, Cláudio Pereira; SARMENTO, Daniel (Org.). In: **A constitucionalização dos direitos: fundamentos teóricos e aplicações específicas**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

SARMENTO, Daniel. **Dignidade da Pessoa Humana na Ordem Constitucional Brasileira: conteúdo, trajetórias e metodologia**. Tese apresentada no concurso público para Professor Titular de Direito Constitucional da Faculdade de Direito da Universidade do Estado do Rio de Janeiro – UERJ/RJ. Rio de Janeiro, 2015.

SILVA, Thiago Lopes; SANTOS, Ricardo Simões Xavier do. **A análise dos projetos de reforma tributária face à preservação do mínimo existencial.** Trabalho de conclusão de curso apresentado ao curso de Direito na Universidade Católica do Salvador. 2020.

TARTUCE, Flávio. **Direito Civil: Direito de Família.** 12. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2017.

TORRES, Ricardo Lobo. **O mínimo existencial e os direitos fundamentais.** Revista de Direito Administrativo. Rio de Janeiro, p. 29-49. 1989.

VALADÃO, Alexsander Roberto Alves. **O Mínimo Existencial e as Espécies Tributárias.** Tese apresentada à Faculdade de Direito, Setor de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial para obtenção do grau de doutor em Direito, Curitiba, 2008.

VALLE, Maurício Dalri Timm do; AVEIRO, Júlio da Costa Rostirola. **O mínimo existencial e a tributação.** RDIET, Brasília, v. 12, n. 12, p. 76-123. 2017.