

1 INTRODUÇÃO

A Constituição da República Federativa do Brasil, basilar do sistema normativo pátrio, é um documento resultante de um longo processo político, materializado por meio da Assembleia Nacional Constituinte, que buscou trazer o fundamento para, entre outros, o princípio da dignidade humana, como se assenta no artigo 266, § 7º.; artigo 3º. e seus incisos, bem como o artigo 1º., inciso III, que trouxe à lume o tema relacionado à dignidade humana.

Acrescenta-se, ainda, que há outras Constituições de Estados estrangeiros que se referem à dignidade humana como princípio basilar para a sociedade. Cita-se, por exemplo, o artigo 1º. da Constituição de Portugal (1976)¹; e artigos I e VI da Constituição Francesa². Deve-se, também, citar a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, proclamada pela Organização das Nações Unidas (ONU) em 1948 que, em seu artigo 1º., define o princípio da dignidade da pessoa humana ao prever: “todos os homens nascem livres e iguais em dignidade e direitos”.

O presente estudo, sem a pretensão de esgotar o assunto, tem por escopo, dentro dos princípios constitucionalmente estatuídos, analisar o contexto que traz o artigo 170, da Constituição da República de 1988, em seu *caput*.

Ao tratar-se de questão inserida no capítulo econômico, atrai a necessidade de que a legislação infraconstitucional seja objeto de uma reforma tributária que vise o ser humano, nada obstando o equilíbrio fiscal para permitir-lhe o mínimo necessário à sua existência, o que constitui um direito fundamental, eis que sem este cessa a possibilidade de sobrevivência do ser humano.

O método utilizado é a revisão bibliográfica, a pesquisa doutrinária e a análise do conteúdo de outras fontes.

2 O CONCEITO DO PRINCÍPIO DA DIGNIDADE HUMANA

Inicialmente, antes da contextualização acerca do conceito de dignidade humana, importa trazer à lume as palavras de Silvana Fátima Mezaroba Bonsere e Demetrius Nichele

¹ Artigo 1.º (República Portuguesa) 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. [<https://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx>].

² I - Os homens nascem e permanecem livres e iguais em direitos; VI - Todos os cidadãos iguais aos seus olhos são igualmente admissíveis a todas as dignidades, lugares e empregos públicos, de acordo com a sua capacidade, e sem outra distinção que não seja a das suas virtudes e dos seus talentos.

Macei³, quanto a nortear a importância da moralidade em face da matéria tributária, ao tecer comentário acerca da moralidade presente no texto constitucional como basilar da sociedade e, em espelho, da norma tributária que deve observar o seu alcance.

Neste aspecto, Demetrius Nichele Macei e Antônio Carlos Diniz Murta entendem a prevalência do princípio da moralidade sobre qualquer outro, podendo, por este motivo, uma norma legal ser considerada inconstitucional se não observar referido princípio⁴; nesta percepção, alcança a moralidade tributária, que é basilar do princípio da dignidade humana, não somente por força do artigo 1º. da Constituição, mas do quanto é estabelecido no seu artigo 170.

A par da questão da moralidade, que deve estar presente na vida do ser humano e no enfoque da questão dos órgãos públicos que norteiam a legislação e a sua aplicação e, neste aspecto, a eventual judicialização de alguma questão ou tema, é certo que deve sempre prevalecer o princípio da dignidade humana, do qual a moralidade é um dos seus pilares.

No tocante ao princípio da legalidade, não há lei que defina o que seja moralidade, permitindo a sedimentação de vários entendimentos sobre a questão: “a moralidade de determinado país” ou “a moralidade de determinado período histórico”; ou seja, mesmo havendo códigos morais distintos entre si, há aspectos que possibilitam identificá-los como sendo “morais”.

Marco Aurélio Greco, ao citar a questão conceitual sobre a moralidade, entende que “conduta imoral não é a que desobedece a um padrão prévio, mas sim a que causa injustiça a alguém. Moralidade, pois, é conceito que só pode ser aferido em relação ao outro que é destinatário da conduta”.⁵ Por conseguinte, o Autor observa que a questão da moralidade foca-se na conduta exterior do ser humano, que se destina ao outro ser humano que possa gerar uma injustiça.

Afinal, não se pode conceber a Justiça Social se não houver o olhar para a dignidade humana que atrai a moralidade.

³ BONSERE, Silvana Fátima Mezaroba; MACEI, Demetrius Nichele. Fim dos benefícios fiscais: uma chamada à moralidade tributária? I Encontro Virtual do CONPEDI Direito Tributário e Financeiro II. ISBN: 978-65-5648-033-6. Disponível em: <http://conpedi.danilolr.info/publicacoes/olpbq8u9/965255dm/uvw1j6l6YE9cuRUfV.pdf>. Acesso em: 5 jan.2021.

⁴ MACEI, Demetrius Nichele; MURTA, Antônio Carlos Diniz. A moralidade na Constituição Brasileira e os seus efeitos na Administração Fazendária. *Conpedi Law Review*, Madrid, v. 1, n. 13, p. 94-120, 2016, p. 104. Disponível em: <https://indexlaw.org/index.php/conpedireview/article/view/3508>. Acesso em: 22 dez. 2019.

⁵ GRECO, Marco Aurelio. Notas sobre o princípio da Moralidade – Uma abordagem apoiada no elemento alteridade. **Rede - Revista Eletrônica de Direito do Estado**, n. 38, abr./mai./jun. 2014, p. 6. Salvador, Brasil. ISSN 1981-187X. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br/codrevista.asp?cod=695>. Acesso em: 28 dez. 2020.

Ao abordar o tema, Macei e Murta asseveram que⁶:

É íntima a relação entre Direito e Moral. Na medida em que a ciência do direito assume o positivismo e suas diversas vertentes teóricas, os institutos se distanciam, e mesmo que coincidam quanto aos seus ideais (da prevalência do bem sobre o mal, do certo sobre o errado, do justo sobre o injusto) a forma de manifestação de ambos é diferente. Para os positivistas, o Direito é amoral. Não cabe ao aplicador do Direito questionar se a lei prevê a conduta corretamente ou não. Atendidas as normas para a instituição de leis, cabe ao legislador apenas alterar o texto da lei, adaptando-o ao conceito de certo ou errado adotado pela sociedade naquele momento do tempo e do espaço, afinal *non omne quod licet honestum est*.

Ao tecer a questão da moralidade, que deve nortear os princípios da conduta dos cidadãos, os atos, a legislação e a judicialização (quando se fizer necessária), os Autores indicam que a norma tributária tem seu caráter compulsório, e que este fator deve levar em conta o que muitas vezes não ocorre, a questão da capacidade contributiva do cidadão.⁷

O mundo refere-se ao produto das mãos humanas, sendo, concomitantemente, o que separa e estabelece a relação entre os homens: “A esfera pública, enquanto mundo comum, reúne-nos na companhia uns dos outros e, contudo, evita que colidamos uns com os outros”⁸.

Por conseguinte, assume relevância a questão relacionada ao princípio da dignidade humana na medida em que, como indicaram os Autores, a norma tributária, tal como a Justiça, é cega, acreditando que todos têm a capacidade contributiva.

Há uma falsa premissa de que o Estado fornece “coisas” gratuitas para a sociedade, para o cidadão. A gratuidade não existe. Tudo é fruto de arrecadação e destinação do produto da arrecadação projetada (planejamento orçamentário). A Constituição prevê questões de força maior e atos que podem suscitar um caráter emergencial para o Estado “lançar mão”, em situações que impliquem na segurança e saúde pública e na defesa da soberania nacional.

Assim sendo, importa trazer ou tentar trazer o contexto relacionado ao princípio da dignidade humana como conceituação.

Acerca do vocábulo *princípio*, Miguel Reale define-o como “[...] verdades ou juízos fundamentais, que servem de alicerce ou de garantia de certeza a um conjunto de juízos, ordenados em um sistema de conceitos relativos à dada porção da realidade”⁹. Luís Roberto

⁶ MACEI;MURTA, 2016, p. 96.

⁷ MACEI; MURTA, 2016, p. 95/96.

⁸ ARENDT, Hannah.A condição humana. Tradução de Roberto Raposo. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2007, p. 62.

⁹ REALE, Miguel. **Filosofia do direito**. 11. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 1986, p. 60.

Barroso entende que "são o conjunto de normas que espelham a ideologia da Constituição, seus postulados básicos e seus fins"¹⁰.

Ruy Samuel Espíndola entende que "postos no ponto mais alto da escala normativa, eles mesmos, sendo normas, se tornam, doravante, as normas supremas do ordenamento"¹¹.

Celso Antônio Bandeira de Mello entende que princípio é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhe o espírito e servindo de critério para a sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalização do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e dá-lhe sentido harmônico¹².

Em arremate, apenas para diferenciar a questão de princípio e da regra - princípios e regras são espécies do gênero normas jurídicas. Neste sentido, princípios são pautas genéricas que estabelecem verdadeiros programas de ação para o legislador e para o intérprete; e, quanto às regras, são prescrições específicas que estabelecem pressupostos e consequências determinadas¹³.

Constata-se, desta forma, que os princípios carregam consigo alto grau de imperatividade, o que denota o seu caráter normativo, cogente, impositivo de observância obrigatória, cuja violação maculará de ilegalidade e/ou inconstitucionalidade o ato do Poder Público desconforme.

Ao focar-se sobre o princípio da dignidade humana, Ana Paula Lemes de Souza¹⁴ cita que se trata de um simbolismo considerado "sagrado e indefinível"; de fato, não há uma definição precisa acerca do que seja dignidade humana diante de suas diversas interpretações e objetivos. Traz uma contribuição neste sentido, a conceituação de José Afonso da Silva¹⁵, que cita, o artigo 170 da Constituição, quanto à ordem econômica, ora refletida:

¹⁰ BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da constituição**: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora. São Paulo: Editora Saraiva, 1999, p. 147.

¹¹ ESPÍNDOLA, Ruy Samuel. **Conceitos de princípios constitucionais**: para uma formulação dogmática constitucionalmente adequada. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1999, p. 74.

¹² MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 12. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2000, p. 747/748.

¹³ AMARAL JÚNIOR, Alberto do. A boa-fé e o controle das cláusulas contratuais abusivas nas relações de consumo. In: BENJAMIN, Antônio Herman de V. **Revista de Direito do Consumidor**. São Paulo: RT, 1993. v. 6.

¹⁴ SOUZA, Ana Paula Lemes de. Dignidade humana através do espelho: o novo totem contemporâneo. In: TRINDADE, André Karam (Org.); SOARES, Astreia (Org.); GALUPPO, Marcelo Campos (Org.). **Direito, arte e literatura: XXIV Congresso Nacional do CONPEDI**. Belo Horizonte: CONPEDI, 2015. p. 22-41. e-ISSN: 2525-9911 – Revista de Direito, Arte e Literatura - v. 1, n. 1 (2015) – jan./dez. – DOI - 10.26668/IndexLawJournals/2525-9911/2015.v1i1.72. Disponível em: <https://www.indexlaw.org/index.php/revistadireitoarteliteratura/article/view/72>. Acesso em: 4 jan.2021.

¹⁵ SILVA, José Afonso. **Curso de direito constitucional Positivo**. 19. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 109.

Dignidade da pessoa humana é um valor supremo que atrai o conteúdo de todos os direitos fundamentais do homem, desde o direito à vida. “Concebido como referência constitucional unificadora de todos os direitos fundamentais [observam Gomes Canotilho e Vital Moreira], o conceito de dignidade da pessoa humana obriga a uma densificação valorativa que tenha em conta o seu amplo sentido normativo-constitucional e não uma qualquer ideia apriorística do homem, não podendo reduzir-se o sentido de dignidade humana à defesa dos direitos pessoais tradicionais, esquecendo-a nos casos de direitos sociais, ou invoca-la para construir ‘teoria do núcleo da personalidade’ individual, ignorando-a quando se trate de garantir as bases da existência humana. Daí decorre que a ordem econômica há de ter por fim assegurar a todos existência digna (art. 170), a ordem social visará a realização da justiça social (art. 193), a educação o desenvolvimento da pessoa e o seu preparo para o exercício da cidadania (art. 205) etc., não como meros enunciados formais, mas como indicadores do conteúdo normativo eficaz da dignidade da pessoa humana.

Um ser humano, pelo fato único de integrar a espécie humano, é efetivamente detentor de dignidade: qualidade ou atributo inerente a todos os seres humanos, decorrente da própria condição humana, que os torna credor de igual consideração e respeito por parte de seus semelhantes e de toda a sociedade, incluindo-se, também, os Poderes Constituídos¹⁶.

Neste sentido, pode-se notar que, sob o enfoque jurídico, como em tudo mais, “o homem é a medida de todas as coisas”, parafraseando Protágoras.¹⁷

Ingo W. Sarlet¹⁸ pondera que a dignidade da pessoa humana é:

a qualidade intrínseca e distintiva de cada ser humano que o faz merecedor do mesmo respeito e consideração por parte do Estado e da comunidade, implicando, neste sentido, um complexo de direitos e deveres fundamentais que assegurem a pessoa tanto contra todo e qualquer ato de cunho degradante e desumano, como venham a lhe garantir as condições existenciais mínimas para uma vida saudável, além de propiciar e promover sua participação ativa e co-responsável nos destinos da própria existência e da vida em comunhão com os demais seres humanos.¹⁹

¹⁶ ANDRADE, André Gustavo Corrêa de. O Princípio Fundamental da Dignidade Humana e sua Concretização Judicial. **Revista da EMERJ**, v. 6, n. 23, 2003, p. 316-335.

¹⁷ Protágoras, Abdera, c. 490 a.C. — Sicília, c. 415 a.C., foi um sofista da Grécia Antiga, célebre por cunhar a frase: "O homem é a medida de todas as coisas, das coisas que são, enquanto são, das coisas que não são, enquanto não são."

¹⁸ (Nascimento, 6 de março de 1963), é jurista e ex-magistrado brasileiro, professor titular de Direito do Estado, da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUC-RS). Foi juiz de direito e desembargador do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul (TJ-RS).

¹⁹ SARLET, Ingo. W. **Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Fundamentais na Constituição Federal de 1988**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001, p. 60.

A dignidade é composta por um conjunto de direitos existenciais compartilhados por todos os homens, em igual proporção. A titularidade dos direitos existenciais, por decorrer da própria condição humana, independe também da capacidade da pessoa relacionar-se, expressar-se, comunicar-se e sentir; dispensa a autoconsciência ou a compreensão da própria existência, porque “um homem continua sendo homem mesmo quando cessa de funcionar normalmente.”²⁰ E contribui, ainda, Ingo W. Sarlet, ao asseverar que: “mesmo aquele que já perdeu a consciência da própria dignidade merece tê-la (sua dignidade) considerada e respeitada.”²¹

Assim sendo, todo o ser humano tem, em igual proporção, direitos e deveres. E, neste aspecto, quanto aos direitos, estes perfilam-se ao conjunto que forma os princípios da dignidade humana e são inerentes ao ser humano: O homem – apenas por sê-lo – não perde a sua dignidade, por mais indigna ou infame que seja a sua conduta.²²

Logo, a dignidade humana está presente em todos os seres humanos e independe de crença, cor, estado civil, profissão, forma de viver, trabalho, família, idade e gênero; ou seja, a partir da existência de um ser humano, a dignidade é lhe atrelada e permanece, mesmo após a sua morte, pois referenda a sua memória e esta pode ser esquecida, mas jamais apagada, pois prevalece a sua dignidade que lhe é conferida.

O princípio da dignidade humana também não tem relação com a natureza humana, quando é classificada ou conceituada a pessoa como supostamente boa ou má, ou de índole boa ou má, ou de formação boa ou má – a depender da conceituação de cada um sobre tais temas, apenas como forma de referenciar a questão.

Em arremate, o respeito à dignidade humana, conforme antes mencionado, e sem pretensão de esgotar o assunto, traduz-se em um princípio fundamental, de forma que, nada obstante a perpetuação temporal que deva existir, colaciona-se o artigo 25 da Declaração Universal dos Direitos Humanos, promulgada pela ONU - adotada e proclamada pela Assembleia Geral das Nações Unidas (Resolução 217 A III), em 10 de dezembro 1948, ao prever que todo o ser humano tem direito a um padrão de vida que assegure bem-estar, o que passa, necessariamente, pela ordem econômica de todo e qualquer País, que visa a assegurar os meios para tanto e, neste aspecto, a capacidade contributiva e a tributária são basilares²³.

²⁰ COMTE-SPONVILLE, André. A Sabedoria dos Modernos. São Paulo, Editora: Martins Fontes, Ano de Publicação: 1999, p. 126.

²¹ SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Fundamentais na Constituição Federal de 1988**. 2001, p. 50.

²² SARLET, obra citada, Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001, p. 43.

²³ 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

3 O PRINCÍPIO DA DIGNIDADE HUMANA E A REFORMA TRIBUTÁRIA DAS EMENDAS CONSTITUCIONAIS DA ORDEM ECONÔMICA TRIBUTÁRIA (PEC) Nºs. 45 E 110

O sistema jurídico brasileiro é tecido, entrelaçado por normas; ou seja, é integralmente normatizado por força do princípio da legalidade no artigo 5º., inciso II, da Constituição.

Diante deste fato, há no Congresso Nacional a tramitação de duas Emendas Constitucionais relacionadas à ordem econômica, no caso, denominadas de reforma tributária. Como a própria palavra diz, não se trata de nova forma, mas de uma “reforma” quanto à forma já existente.

Neste contexto, Machado, Oliveira e Macei²⁴ ponderam que a igualdade é um fundamento constitucional; todavia, ressalvam que pode haver tratamento diferenciado quando seja necessário desigualar para igualar”, o que ocorre quando se busca não a questão de arrecadação, citando, como exemplo “desonerar produtos essenciais, como os denominados “produtos da cesta básica” ou estimular a criação e a permanência das microempresas e empresas de pequeno porte.”²⁵

Por conseguinte, como indicam os Autores supracitados, pode ocorrer a diferenciação em relação à carga tributária que teria por objetivo propiciar uma melhor condição para a sociedade.

A tributação, nesta perspectiva, ao observar o princípio da dignidade humana, guarda alguns preceitos fundamentais - (i) a equidade: em que cada indivíduo deve contribuir com uma quantia relativamente justa; (ii) a progressividade: em que as alíquotas devem aumentar na medida em que os níveis de renda dos contribuintes elevem-se; (iii) a neutralidade: em que a tributação não deve deprimir o consumo, a produção e o investimento.²⁶

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. [<https://www.unicef.org/brazil/declaracao-universal-dos-direitos-humanos#:~:text=.>]

²⁴ MACHADO, Graziela C. da Silva B.; OLIVEIRA, Francisco Cardozo; MACEI, Demetrius Nichele. O princípio da igualdade em matéria tributária. *Revista Jurídica Unicuritiba*, - v. 3, n. 44, Curitiba, 2016, p. 473-498. DOI: 10.6084/m9.figshare.4659220 Disponível em: <http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/RevJur/article/view/1877/1247>. Acesso em: 4 jan. 2021.

²⁵ MACHADO; OLIVEIRA; MACEI, 2016.

²⁶ CUNHA, Leandro Reinaldo da; DOMINGOS, Terezinha de Oliveira. A tributação como instrumento de concretização da dignidade da pessoa humana em face do desenvolvimento. *Direito Tributário II*, 2013, p. 48-71. ISBN 978—85-7840-167-2. Coordenadores: José Querino Tavares Neto e Raymundo Juliano Rego

Roque Antônio Carrazza afirma que “as pessoas, pois, devem pagar impostos na proporção dos seus haveres, ou seja, de seus índices de riqueza”.²⁷

A Lei nº. 13.874, de 20 de setembro de 2019, instituiu a Declaração de Direitos de Liberdade Econômica, que estabelece normas de proteção à livre iniciativa e ao livre exercício de atividade econômica e disposições sobre a atuação do Estado como agente normativo e regulador, nos termos do inciso IV do art. 1º., do parágrafo único, do art. 170 e do *caput* do art. 174, da Constituição (art. 1º., da Lei nº. 13.874/2019).

Ademais, neste contexto, a referência reporta-se ao princípio, ou deveria reportar-se ao princípio da dignidade humana, de forma a assegurar ao cidadão, e este é componente de empresas, a condição de sua existência digna, e isto perfaz-se com a ordem econômica, no caso, a tributária.

Não se pode imaginar um sistema e estímulo se a carga tributária sobre pessoas físicas e jurídicas não permite que o cidadão tenha o mínimo necessário, no qual o Estado passa a ser o maior sócio (oculto), de todo o sistema e ele arrecada, sempre, independentemente da situação. Se há prejuízo, ele o reparte com o cidadão e empresas com o aumento de impostos ou a redução de incentivos (que se trata de um aumento maquiavélico, pois estimula e depois retira o estímulo).

A ordem econômica é fundada na *valorização do trabalho humano* e na livre iniciativa, tendo por fim assegurar a todos que tenham e possuam o mínimo necessário à sua sobrevivência.

A dignidade da pessoa humana é o princípio supremo da Constituição espelhado, também, no seu artigo 170.

Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado deve exercer, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo estes determinantes para o setor público e indicativos para o setor privado (art. 174, da Constituição).

Entretanto, a partir das propostas constitucionais – PECs nºs. 45 e 110, é necessário observar se o princípio da dignidade humana - que atrai o conteúdo de todos os direitos fundamentais do homem, a fim de assegurar condições dignas de existência para todos - fora um dos pilares de suas elaborações.

Feitosa.. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/publicacao/unicuritiba/livro.php?gt=192>. Acesso em: 4 jan. 2021.

²⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. [Imprensa: São Paulo, Malheiros, 2019] p. 94.

Os princípios constitucionais, notadamente os *objetivos fundamentais* da República, devem nortear a aplicação e a interpretação do Direito, inclusive Econômico – observando-se limitações concretas ao poder de tributar, regras para a capacidade contributiva, progressividade, vedação ao confisco e não-cumulatividade dos tributos, com o fim de buscar-se um equilíbrio fiscal entre o Estado e o contribuinte (cidadão).

Assim sendo, ainda sem trazer o enfoque relacionado ao princípio da dignidade humana, o artigo 3º., da Constituição, prevê que cabe ao Estado brasileiro: 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; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação – ou seja, os preceitos relativos à ordem econômica devem estar em harmonia com a ordem social.

Nada obstante a comparação que se pode tecer em relação à formatação de cada uma das PECs n.ºs. 45 e 110, torna-se necessário verificar se nestas está presente ou foi considerado o princípio da dignidade humana na forma do *caput* do artigo 170 da Constituição.

Naturalmente que há a necessidade de arrecadação pelo e para o Estado. A este propósito, na edição de “O Príncipe”, traduzida por J. Cretella Júnior e Agnes Cretella, com as notas de Napoleão Bonaparte, as anotações a respeito da obra versam que:

O Príncipe, de Nicolau Maquiavel (1469-1527) é, sem a menor sombra de dúvida, conforme eminente mestre europeu o entendeu, não só a mais famosa obra da literatura política de todos os tempos, como também a mais discutida [...] Relevante é a opinião do célebre filósofo e crítico de arte Benedetto Croce, para quem coube a Maquiavel o mérito de haver separado a política da moral, e expor que as exigências da primeira prescindem de quaisquer considerações éticas. Essa afirmação pode ser contestada, porque Maquiavel, estudando embora os problemas do Estado sob o ângulo da dinâmica das forças sociais, e, portanto, de um prisma inteiramente político, não prescinde das considerações éticas, e, cada vez que aconselha, como necessária, uma conduta moralmente discutível, ou reprovável, não deixa de observar que seria melhor assim não agir, mas que é imprescindível para evitar a ruína do Estado e para que este não venha a ser destruído. Isso não significa, porém, deixar de lado os problemas éticos, mas, entender que devem ser enfrentados abertamente, resolvendo-os na base do valor que prevalece no Estado, o que foi observado também por conceituados pensadores, mas que também não escapara a outros escritores, que o analisaram com profundidade.²⁸

²⁸ Cf. Nota in MAQUIAVEL, Nicolau. **O Príncipe**. 4. ed., rev. Trad.: J. Cretella Jr. e Agnes Cretella, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 11/14.

Nicolau Maquiavel, protagonista na supra citada obra, consegue analisar as espécies de Estado conhecidas à época, tendo mencionado que “todos os Estados, todos os governos que tiveram e têm poder sobre os homens, são repúblicas ou principados.”²⁹

Lembra, ainda, Nicolau Maquiavel, que os governantes devem tentar ter o apoio do povo, eis que é imprescindível para um governo bem-sucedido e que se reflete na própria sobrevivência do governo:

Deve, portanto, quem se torna príncipe, mediante apoio do povo, mantê-lo amigo, o que é fácil, porque o povo quer apenas não ser oprimido. Aquele que, entretanto, se torna príncipe, com apoio dos poderosos, deve procurar, antes de tudo, conquistar o povo; o que é fácil, quando lhe consegue a proteção. E por que os homens recebem o bem dos que acreditavam receber o mal, obrigam-se mais com o benfeitor e o povo se torna rapidamente mais benévolo do que se tivesse sido levado ao principado por favores dele. E o príncipe pode consegui-lo de vários modos, que variam conforme as circunstâncias, não se podendo estabelecer regra fixa, que depois se deixará de lado. 19 Cf. Nota in MAQUIAVEL, Nicolau. O Príncipe. 4. ed., rev. da trad.: J. Cretella Jr. e Agnes Cretella, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 11/14. 20 MAQUIAVEL, Nicolau. O Príncipe. 4. ed., rev. da trad.: J. Cretella Jr. e Agnes Cretella, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 19. 30 Concluirei apenas, dizendo que, para o príncipe, necessário é ter o povo sempre como amigo; de outro modo fracassará na adversidade. [...] Assim, um príncipe sábio deve pensar no modo pelo qual, sempre, e em todas as circunstâncias, os cidadãos tenham necessidade do Estado e dele, sendo-lhe, então, sempre fiéis.³⁰

No entanto, até que medida foi considerado em tais projetos, ou mesmo na legislação correlata tributária (focando-se apenas neste aspecto da ordem econômica), de que fora respeitado o princípio da dignidade humana de forma a não retirar do cidadão ou que possa faltar para o seu sustento como forma de sustentar o Estado?

Não se pretende discutir a correção e a necessidade, mas o alcance e os limites do Estado em arrecadar.

A este propósito, surge a figura do que é essencial:

[...] “Essencial” significa que algo é de importância decisiva. Decisiva para quê? A essencialidade só pode ser vista na perspectiva da garantia e do desenvolvimento das decisões valorativas constitucionais, isto é, aquilo que for essencial para a dignidade humana, para a vida ou para a saúde do homem. [...]”³¹.

²⁹ MAQUIAVEL, 2006, p. 19.

³⁰ MAQUIAVEL, 2006, p. 65/67.

³¹ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**: de acordo com emenda constitucional n. 42, de 19.12.03. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 601.

A realidade abarca um conjunto completo; a parte que é considerada “ruim” está sempre atrelada à parte boa.

Todavia, ao afastar-se ou desprezar-se o *caput* do artigo 170 da Constituição, que estabelece, pela ordem econômica, uma existência que possa o cidadão ter o mínimo indispensável para sobreviver, o Estado torna-se omissivo e negligente em relação ao cidadão, pois retira-lhe o necessário para sustentar-se.

Ressalta-se que o pagamento do imposto é exercido de forma compulsória, pois está intrínseco no seu nome, “imposto”; ou seja, compete ao cidadão o cumprimento da lei, e se não o faz, tem repercussões cíveis e até penais, a depender da situação.

Discute-se no Congresso Nacional e na sociedade “tributária” acerca de qual seria a melhor proposta, cuja definição precisa ser levado em consideração o princípio da dignidade humana, como já anteriormente referido, em face das conceituações de moralidade antes mencionada.

A ordem econômica traduz-se pelo trabalho. Inexistindo trabalho, não há atividade; inexistindo atividade não há comercialização de bens e serviços e, conseqüentemente, não há arrecadação. Logo, a força de trabalho, como direito do cidadão por sua dignidade humana, não pode ser ceifada pelo Estado, que “mira” somente a arrecadação e não a qualidade da arrecadação.

A título de exemplo, esclarece-se que pode-se possuir o melhor oleoduto do mundo, o mais moderno, mas todo o bem torna-se comprometido se, em algum ponto, ainda que minúsculo, há um vazamento.

A reforma tributária que se traz em discussão deve atentar para o exemplo do vazamento acima mencionado, em que ele é coberto, hodiernamente, pelo cidadão e pelas empresas que pagam o imposto.

Ao elaborar-se uma lei, especialmente a tributária, que “mexe” com a parte mais sensível – no jargão popular – do contribuinte, ou seja, o seu bolso, deve-se ter como premissa a dignidade humana; caso contrário, o Estado pensa em estar favorecendo camadas da população de baixa renda – mas a renda é criada pelo próprio Estado ao estabelecer a diretriz da arrecadação. Se um maior volume de receita permanece com a sociedade, torna-se maior a possibilidade de gerar-se emprego e trabalho para a sociedade e a renda torna-se maior e traz a aplicação do princípio da dignidade humana.

A função dos princípios não é somente para indicar o caminho a ser seguido na interpretação legal. Além da função estrutural, os princípios têm a função de orientar a edição das regras, normatizando a conduta e possibilitando, mediante a ordem econômica, no caso a

tributária, uma existência digna, como corolário dos princípios norteadores da livre iniciativa e de uma tributação justa, que impeça a existência indigna do cidadão e possa propiciar o desenvolvimento do País.

Esclareça-se que, apenas para indicar a questão de Estado na regulação econômica prevista na Constituição, é necessário atentar que:

O Estado não existiu eternamente. Houve sociedades que passaram sem ele, que não tinham a menor ideia do Estado ou de seu poder. Num determinado estágio de desenvolvimento econômico que estava necessariamente ligado à divisão da sociedade em classes, o Estado, em virtude dessa divisão, tornou-se uma necessidade.³²

Nesta linha de raciocínio, seguindo os ensinamentos de Sócrates, leciona-se acerca da forma de governo, que:

Reputo, pois, uma tal forma de governo boa e correta, tanto para a cidade como para o homem, e julgo as outras más e defeituosas, se aquela for correta, quer objetivem a administração das cidades, quer a organização do caráter no indivíduo. Estas formas de governo são representativas de quatro modalidades de vícios. [...] Em minha opinião, aquele que mata alguém acidentalmente comete um crime menor do que aquele que induz alguém a erro a respeito de belas, boas e justas leis. Além do mais, é preferível correr esse risco entre inimigos do que entre amigos!³³

Se o Estado, ao regular a ordem econômica por meio de legislação e correlatos, afasta de seu diretriz o princípio da dignidade humana e permite a existência indigna está, em regra, condenando o cidadão a uma vida “miserável”, pois não lhe propicia uma tributação justa e digna, que somente torna-se justa se observar o equilíbrio.

Nota-se que, em qualquer circunstância, o Estado é sempre o “senhor” – mas não se está mais na época feudal ou de principados e reinados, de forma que a tributação justa, respeitando a dignidade humana, deve ser a premissa. Contudo, questiona-se qual é o interesse do “senhor” em promover a existência digna, pois a sua não aplicação está somente no campo da teoria, muito bonita de se ver, mas se trata de letra morta.

Em um sentido mais simples, a noção de moralidade que pode estar associada aos significados de justiça, ação e dever: a moralidade não se relaciona àquilo que cada um quer

³² ENGELS, Friedrich. **A origem da família, da propriedade privada e do Estado**. Trad. : Ciro Mioranza, São Paulo: Escala, 2006, p.185.

³³ SÓCRATES, apud PLATÃO. **A República de Platão**. Trad.: Ana Paula Pessoa, São Paulo: Sapienza, 2005, p. 139.

para si, mas sim às formas de agir com o outro e o outro, em face da ordem econômica; referenda a posição de regulação do Estado em face da questão tributária.

Georges Ripert assim posicionou-se ao preceituar³⁴:

se uma lei corresponde ao ideal moral, a sua observância será facilmente assegurada; o respeito pela lei apoiar-se-á sobre a execução voluntária e contente do dever, a sanção será eficaz porque ela atingirá os membros da sociedade reconhecidamente rebeldes ao dever. Se, ao contrário, a lei fere o ideal moral da sociedade, ela não será senão imperfeitamente obedecida até o dia em que, malgrado sua aplicação difícil, ela conseguir deformar o ideal moral e aparecer ela mesma como a tradução de um outro ideal.

Neste cenário, a questão social em relação à norma tributária, no caso as PEC, deve assegurar o quanto é previsto no artigo 170, da Constituição, pois o equilíbrio tributário será legitimado se estiver em consonância com a existência de dignidade a todos.

4 CONCLUSÃO

A intitulada reforma tributária, a ocorrer por meio das PECs n.ºs. 45 e 110, deve ter por diretriz o princípio constitucional e moral da existência da dignidade humana – existência digna.

Naturalmente que o Estado necessita arrecadar para a sua manutenção e para o cumprimento das suas obrigações constitucionais. No entanto, este ato não autoriza o Estado, de forma indiscriminada, a lançar mão de arrecadar de forma geral e irrestrita, sem levar em consideração a promoção da existência indigna sob o aspecto econômico.

O cidadão tem necessidade do Estado, pois vincula-se com regulação e planificações políticas e econômicas, além de sociais e jurídicas; entretanto, da mesma forma, o Estado necessita do cidadão, pois precisa da sua força de trabalho, em que depende o efetivo sustento do Estado.

As justificativas para as PECs n.ºs. 45 e 110 focam na questão de quantidade e não qualidade dos tributos; indicam suposta desoneração, mas não apontam para a existência, de forma direta e expressa, que tenha sido observado o princípio da dignidade humana na forma do artigo 170, da Constituição, como se a questão de agregação ou eliminação de tributos,

³⁴ CARLOS, Larissa Freitas. Moralidade e probidade administrativa: parâmetros de definição e esferas de atuação. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 5, n. 41, 1 maio 2000. NBR 6023:2018 ABNT. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/353>. Acesso em: 4 jan. 2021.

substituídos por outros, considerasse, de fato, a capacidade contributiva, a fim de focar na dignidade humana e impedir a existência tributária indigna em face do cidadão.

De fato, a questão econômica é um dos pilares da dignidade humana, de forma que, no Brasil, está estampada no artigo 170, da Constituição.

As propostas legislativas, em que uma é do Senado – PEC nº. 110/2019, e outra da Câmara – PEC nº. 45/2019, tratam-se de medição de força política, posto que, se houvesse o interesse público, os legisladores buscariam discutir para aperfeiçoar uma delas e considerariam as disposições do artigo 170, da Constituição, a fim de que a arrecadação e a tributação permitissem a existência do cidadão com o mínimo indispensável para a sua sobrevivência econômica, dado que, em sua essência, as PECs não são muito distintas; ambas apresentam como principal providência a simplificação do Sistema Tributário e a unificação de tributos, mediante a instituição do Imposto sobre Bens e Serviços-IBS, além de um imposto seletivo.

A “reforma tributária”, ao considerar-se o cerne da questão, não alinha a mudança na cultura de forma a observar o princípio da dignidade humana, visto que continua plena as visões tributária e arrecadadora em face do cidadão e mostra-se distante dos ideais constitucionais da dignidade humana.

Explana-se, por exemplo, que as alterações poderiam ocorrer em âmbito infraconstitucional, pois as questões geradoras das complexidades e da distribuição dos tributos, tais como a onerosidade e a injustiça fiscal, concentram-se no ICMS, nas Contribuições Especiais, no IRPJ e no IRPF.

O tempo corre a favor do Estado e não do cidadão; como é compulsório o sistema de arrecadação e tributação, o lapso temporal não afeta o Estado, mas o contribuinte e a sua dignidade humana, eis que continua a contribuir, independentemente da justiça de arrecadação que possa equilibrar o Estado e a existência do ser humano.

Os benefícios fiscais que possam ser considerados nas PECs devem visar à preservação da dignidade da pessoa humana: trata-se da materialização de direitos e garantias fundamentais e, sendo assim, qualquer ato contrário que, de forma indireta, seja em favor da agregação de impostos ou de qualquer outra manobra que não vise o mandamento constitucional do artigo 170 da Constituição, é, seguramente, inconstitucional.

Neste contexto, afirma-se que qualquer proposta ou legislação tributária que não tenha como fundamento o princípio da dignidade humana, ou seja, a não tributação do mínimo existencial, atentando-se apenas ao Princípio da Capacidade Contributiva como ferramenta essencial, torna-se injusta e, certamente, inconstitucional.

As demonstrações comparativas entre as propostas não indicam para a sociedade, de forma clara, objetiva e sem “armadilhas fiscais” (que transferem o estabelecimento de alíquotas para entes federativos – estados e municípios), o quanto de tributação cuja carga será reduzida dos contribuintes, em especial, os contribuintes que são tributados no seu mínimo existencial.

A denominada pobreza e injustiça social é fomentada, em parte, pelo próprio Estado, que formula a legislação de arrecadação/tributação sem considerar, de fato, a capacidade contributiva do cidadão e se até mesmo o mínimo de sua existência é tributado.

De forma exemplificada menciona-se que o Estado fomenta os denominados “altos salários” e as agregadas legislações (embora legais, serão todas morais?), havendo municípios com dificuldade de pagar um salário-mínimo a um professor. Não se trata de demagogia, mas do Estado que monta armadilhas para si e faz a sociedade cumpri-las, mediante a tributação e a arrecadação.

Neste raciocínio, apresenta-se um fundamento tibetano, que pode ser perfeitamente utilizado neste cenário – heresia da separatividade – em suma, o Estado é uma célula à parte na natureza e de todos os seres, ou seja, o Estado é separado do “restante” da sociedade e dos seres.

O Direito Tributário, assim considerado dentro dos parâmetros das PECs, é uma das esferas jurídicas necessárias para a realização dos direitos humanos; todavia, deve, de forma efetiva, observar a estruturação de um sistema tributário justo, sob pena de violar não somente a Constituição, mas o Direito Natural, tido este como uma existência digna de todo ser humano.

Logo, é imprescindível ater-se à necessidade de observar-se, aplicar e desenvolver na legislação pátria o princípio da dignidade da pessoa humana na forma econômica de poder sobreviver, como forma de assegurar a existência do Estado, da sociedade e do cidadão mediante o desenvolvimento da dignidade humana em todos os atos estatais e entre os cidadãos pois, nesta outra percepção, a questão de furtar-se à sonegação de impostos decai da própria dignidade humana.

Por conseguinte, afirma-se que a noção de “mínimo existencial”, que resulta de determinados preceitos constitucionais, abrange um complexo de direitos cuja concretização revela-se capaz de garantir condições adequadas de sobrevivência tributária digna do cidadão.

Não se pode pensar na exclusão ou mesmo atribuir menor importância ao ator principal de todo o sistema, isto é, o homem-cidadão, que é dotado de dignidade inseparável,

sobretudo em virtude da proteção ativa que a Constituição outorga à sua dignidade; deve, certamente, ser considerado um elemento indissociável da organização do sistema tributário.

REFERÊNCIAS

AMARAL JÚNIOR, Alberto do. A boa-fé e o controle das cláusulas contratuais abusivas nas relações de consumo. In: BENJAMIN, Antônio Herman de V. **Revista de Direito do Consumidor**, v. 6. São Paulo: RT, 1993.

ANDRADE, Gustavo Corrêa de. **O princípio fundamental da dignidade humana e sua concretização judicial**. Disponível em: http://www.tjrj.jus.br/c/document_library/get_file?uuid=5005d7e7-eb21-4fbb-bc4d-12affde2dbbe. Acesso em: 6 jan. 2021.

ARENDT, Hannah, 1906-1975, **A condição humana**. 10. ed., tradução de Roberto Raposo, Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2007.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**: de acordo com emenda constitucional n. 42, de 19 dez. 2003. São Paulo: Saraiva, 2004, 601 p.

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora**. São Paulo: Saraiva, 1999.

BONSERE, Silvana Fátima Mezaroba; MACEI, Demetrius Nichele. Fim dos benefícios fiscais: uma chamada à moralidade tributária? **I Encontro Virtual do CONPEDI Direito Tributário e Financeiro II**. ISBN: 978-65-5648-033-6. Disponível em: <http://conpedi.danilolr.info/publicacoes/olpbq8u9/965255dm/uw1j6l6YE9cuRUfV.pdf>. Acesso em: 5 jan. 2021.

CARLOS, Larissa Freitas. Moralidade e probidade administrativa: parâmetros de definição e esferas de atuação. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 5, n. 41, 1 maio 2000. NBR 6023:2018 ABNT. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/353>. Acesso em: 4 jan. 2021.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. [Imprensa: São Paulo, Malheiros, 2019], p. 94.

COMTE-SPONVILLE, André. **A sabedoria dos modernos**. São Paulo, Editora: Martins Fontes, Ano de Publicação: 1999, p. 126.

CUNHA, Leandro Reinaldo da; DOMINGOS, Terezinha de Oliveira. A tributação como instrumento de concretização da dignidade da pessoa humana em face do desenvolvimento. **Direito Tributário II**, ISBN 978—85-7840-167-2, Coordenadores, Profs. Drs. José Querino Tavares Neto e Raymundo Juliano Rego Feitosa. 2013, p. 48-71. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/publicacao/unicuritiba/livro.php?gt=192>. Acesso em: 4 jan. 2021.

ENGELS, Friedrich. **A origem da família, da propriedade privada e do Estado**. Trad.: Ciro Mioranza, São Paulo: Escala, 2006, p.185.

ESPÍNDOLA, Ruy Samuel. **Conceitos de princípios constitucionais**: para uma formulação dogmática constitucionalmente adequada. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1999.

GRECO, Marco Aurélio. Notas sobre o princípio da Moralidade – Uma abordagem apoiada no elemento alteridade. **Rede - Revista Eletrônica de Direito do Estado**, n. 38, abr./mai./jun. 2014. Salvador, Brasi. ISSN 1981-187X. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br/codrevista.asp?cod=695>. Acesso em: 28 dez. 2020.

MACEI, Demetrius Nichele; MURTA, Antônio Carlos Diniz. A moralidade na Constituição Brasileira e os seus efeitos na Administração Fazendária. **Conpedi Law Review**, Madrid, v. 1, n. 13, p. 94-120, 2016. Disponível em: <https://indexlaw.org/index.php/conpedireview/article/view/3508> - http://dx.doi.org/10.26668/2448-3931_conpedilawreview/2015.v1i13.3508. Acesso em: 22 dez. 2019.

MACHADO, Graziela C. da Silva B.; OLIVEIRA, Francisco Cardozo; MACEI, Demetrius Nichele. O princípio da igualdade em matéria tributária. **Revista Jurídica Unicuritiba**, - v. 3, n. 44, Curitiba, 2016, p. 473-498. DOI: 10.6084/m9.figshare.4659220 Disponível em: <http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/RevJur/article/view/1877/1247>. Acesso em: 4 jan. 2021.

MAQUIAVEL, Nicolau. **O Príncipe**. 4. ed., rev. da trad.: J. Cretella Jr. e Agnes Cretella, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 11-14.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 12. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2000.

REALE, Miguel. **Filosofia do direito**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 1986.

SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988**; Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001, p. 50.

SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 19. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2001.

SÓCRATES, apud PLATÃO. **A república de Platão**. Trad.: Ana Paula Pessoa, São Paulo: Sapienza, 2005, p. 139.

SOUZA, Ana Paula Lemes de. Dignidade humana através do espelho: o novo totem contemporâneo. In: TRINDADE, André Karam (Org.); SOARES, Astreia (Org.); GALUPPO, Marcelo Campos (Org.). Direito, arte e literatura: XXIV Congresso Nacional do CONPEDI. Belo Horizonte: CONPEDI, 2015. p. 22-41. e-ISSN: 2525-9911. **Revista de Direito, Arte e Literatura**, v. 1, n. 1 (2015) – jan./dez. – DOI - 10.26668/IndexLawJournals/2525-9911/2015.v1i1.72. Disponível em: <https://www.indexlaw.org/index.php/revistadireitoarteliteratura/article/view/72>. Acesso em: 4 jan. 2021.