

VIII ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria - CONPEDI

Presidente - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini - FMU - São Paulo

Diretor Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

Representante Discente: Prof. Dr. Abner da Silva Jaques - UPM/UNIGRAN - Mato Grosso do Sul

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - SKEMA/ESDHC/UFMG - Minas Gerais

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UFERSA - Rio Grande do Norte

Prof. Dr. Fernando Passos - UNIARA - São Paulo

Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP - São Paulo

Secretarias

Relações Institucionais:

Prof. Dra. Claudia Maria Barbosa - PUCPR - Paraná

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Profa. Dra. Daniela Marques de Moraes - UNB - Distrito Federal

Comunicação:

Prof. Dr. Robison Tramontina - UNOESC - Santa Catarina

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

Relações Internacionais para o Continente Americano:

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto - UPM - São Paulo

Relações Internacionais para os demais Continentes:

Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará

Profa. Dra. Sandra Regina Martini - UNIRITTER / UFRGS - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Claudia da Silva Antunes de Souza - UNIVALI - Santa Catarina

Educação Jurídica

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba - PR

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP - SP

Profa. Dra. Livia Gaigher Bosio Campello - UFMS - MS

Eventos:

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - FDF - São Paulo

Profa. Dra. Norma Sueli Padilha - UFSC - Santa Catarina

Prof. Dr. Juraci Mourão Lopes Filho - UNICHRISTUS - Ceará

Comissão Especial

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UFRJ - RJ

Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB - PB

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec - MG

Prof. Dr. Rogério Borba - UNIFACVEST - SC

D597

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Abner da Silva Jaques; Jonathan Barros Vita; Maria Rafaela Junqueira. – Florianópolis: CONPEDI, 2025.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5274-165-3

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Direito Governança e Políticas de Inclusão

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. VIII Encontro Virtual do CONPEDI (2; 2025; Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



VIII ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

Senhores(as) Leitores(as), Pesquisadores(as) e Acadêmicos(as),

Apresenta-se, com deferência, a compilação dos Anais do Grupo de Trabalho (GT) ‘Direito Tributário e Financeiro II’, fruto dos debates que ocorreram no âmbito do VIII Encontro Virtual do Egrégio Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito (CONPEDI). Este evento, sob a égide do tema central ‘Direito, Governança e Políticas de Inclusão’, reafirmou a vocação do CONPEDI em erigir-se como um farol para o pensamento jurídico nacional, fomentando discussões que transcendem as fronteiras do convencional e abraçam os desafios iminentes à tessitura social contemporânea.

Verifica-se, atualmente, que as matérias de Direito Tributário e Financeiro assumem uma relevância sem precedentes. Em um cenário global permeado por transformações econômicas, sociais e ambientais, a tributação e as finanças públicas transcendem o mero escopo arrecadatório, erigindo-se como pilares para a consecução de uma sociedade mais justa, equitativa e inclusiva. A gestão e a redistribuição dos recursos pecuniários, a aferição da efetividade das políticas fiscais e a própria dialética entre o Fisco e o contribuinte configuram-se em elementos inafastáveis para a governança democrática e a efetivação dos direitos fundamentais. É nesse diapasão que a temática central do VIII Encontro Virtual do CONPEDI encontra eco direto nas discussões atinentes ao âmbito tributário, provando, de forma inarredável, que o Direito Tributário não pode ser concebido de forma isolada, mas sim como uma ferramenta vital para o avanço da justiça social e a promoção da sustentabilidade ambiental.

relação entre o ente fiscal e o contribuinte. Em um primeiro momento, alguns trabalhos, a título exemplificativo, destacaram a premente busca por mecanismos de caráter preventivo e consensual, os quais visam a aprimorar a eficiência da administração tributária e mitigar a litigiosidade, alinhando-se, sobremaneira, à governança moderna. Por sua vez, outros estudos abordaram temas como o custo inerente à regularização e a resistência manifestada ao Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) no bojo das iniciativas de Regularização Fundiária Urbana (REURB), bem como a análise da Lei nº 14.592, de 2023, sob a perspectiva do devido processo legislativo tributário, evidenciando os desafios contemporâneos que permeiam o sistema.

O segundo bloco, por sua vez, dedicou-se a temas como ‘Justiça Fiscal, Princípios Tributários e Reforma’, conduzindo-nos ao cerne das discussões atinentes à equidade e aos fundamentos epistêmicos do Sistema Tributário Nacional. É de suma importância notar como os autores ressaltaram a indispensabilidade da busca por um sistema para além da atividade arrecadatória; ou seja, que também assegure a dignidade humana, a tal ponto que, por exemplo, propuseram políticas de inclusão social por intermédio de mecanismos fiscais. Este bloco igualmente abordou reflexões sobre as renúncias fiscais e a subversão ao princípio da capacidade contributiva, bem como a tributação como instrumento de intervenção estatal em políticas de índole extrafiscal. Além disso, foram objeto de análise os princípios da capacidade contributiva e proporcionalidade à luz da reforma tributária brasileira, e as implicações da instituição do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços no federalismo fiscal.

Em sequência, o terceiro bloco, com enfoque temático em ‘Tributação Ambiental, Sustentabilidade e Justiça Social’, explorou a fronteira entre o Direito Tributário e os imperativos do desenvolvimento sustentável. Neste contexto, os autores pormenorizaram o papel do Direito Tributário na resposta às mudanças climáticas e, ainda, aprofundaram-se na vulnerabilidade alimentar e na aplicação do princípio da seletividade, na tributação ambiental como vetor para a promoção de justiça ambiental e nos incentivos fiscais à reciclagem, bem

como a criminalização do inadimplemento de ICMS declarado e a ausência de políticas públicas efetivas para o comércio de cigarros eletrônicos também foram objeto de aprofundado debate, refletindo a amplitude e a complexidade das temáticas que o Direito Tributário e Financeiro se impõe a enfrentar. Cumpre aduzir, por oportuno, que, malgrado constasse da programação oficial, o trabalho intitulado “Sistema Tributário Nacional: uma jornada através da teoria dos sistemas de Niklas Luhmann” não foi apresentado no transcurso do GT.

Exalta-se, aqui, o elevado nível de conteúdo, o rigor metodológico e o comprometimento com a episteme jurídica, manifestados em cada uma das contribuições apresentadas. Essas características, diga-se de passagem, constituem o padrão de excelência inarredável nas atividades promovidas pelo CONPEDI.

Ademais, cumpre sobrelevar a relevância da modalidade virtual do congresso para a democratização da investigação jurídica. Em um território de proporções continentais como o brasileiro, o formato remoto transcende as limitações geográficas, viabilizando a participação de pesquisadores oriundos das mais diversas regiões, e expande o acesso a debates de elevada qualificação, propiciando o enriquecimento do cenário acadêmico e a edificação de uma comunidade científica mais inclusiva e interconectada.

Apresenta-se, na sequência, o rol exaustivo dos artigos apresentados, sistematicamente organizados de acordo com os eixos temáticos predefinidos, os quais constituem o cerne destes Anais:

1. Compliance como prevenção e gestão de riscos e conflitos na relação Fisco-Contribuinte;
2. Reflexões acerca do consensualismo como método de resolução de demandas e litígios tributários;

6. Cashback tributário à luz da análise econômica do direito: instrumento de justiça social ou estratégia de arrecadação?;
7. Reflexões acerca da concessão de renúncias fiscais e a subversão ao princípio da capacidade contributiva;
8. Políticas tributárias extrafiscais no Código Tributário do Município de Chapecó: a relevância da tributação como instrumento de intervenção estatal;
9. Tributação e justiça fiscal: os princípios da capacidade contributiva e proporcionalidade à luz da reforma tributária brasileira;
10. O Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços e as implicações no federalismo fiscal;
11. Análise crítica da Lei nº 15.042/2024: mercado de carbono, sustentabilidade e os desafios da regulação no contexto das mudanças climáticas;
12. O imposto seletivo como ferramenta para o desenvolvimento econômico sustentável;
13. Vulnerabilidade alimentar e o princípio da seletividade: as escolhas necessárias à realização efetiva do direito fundamental à alimentação adequada;
14. A tributação ambiental para a promoção de justiça ambiental à luz dos incentivos fiscais à reciclagem;
15. Tributação verde e incentivos fiscais ambientais no Brasil;

19. A ausência de políticas públicas efetivas para o comércio de cigarros eletrônicos: o perigo do uso do vape para o Estado e para sociedade brasileira.

Por fim, gostaríamos de expressar nossa mais profunda gratidão ao CONPEDI por mais uma vez proporcionar um espaço tão fundamental para o intercâmbio de ideias e o avanço da pesquisa jurídica no Brasil. Aos pesquisadores, nosso agradecimento especial por cada trabalho submetido, pela dedicação e pelo comprometimento com a ciência, que enriqueceram sobremaneira os debates. A todos os demais envolvidos, principalmente a equipe técnica, nosso reconhecimento pelos bons trabalhos realizados que garantiram o sucesso do GT.

Almeja-se a todos os leitores uma excelente experiência de leitura e que o presente material possa servir de fonte inspiradora para futuras investigações, contribuindo para o contínuo aprimoramento do Direito Tributário e Financeiro em nosso país.

Prof. Dr. Abner da Silva Jaques (UFMS),

Prof. Dr. Jonathan Barros Vita (UNIMAR),

Profa. Dra. Maria Rafaela Junqueira Bruno Rodrigues (FDF),

Coordenadores do GT Direito Tributário e Financeiro II.

TRIBUTAÇÃO, JUSTIÇA FISCAL E SOCIEDADE: O MÍNIMO EXISTENCIAL E AS LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR

TAXATION, FISCAL JUSTICE, AND SOCIETY: THE EXISTENTIAL MINIMUM AND THE LIMITATIONS ON THE POWER TO TAX

Abner da Silva Jaques
Karlos Cesar Dias Mortari
João Fernando Pieri de Oliveira

Resumo

No cenário jurídico brasileiro, um dos temas de destaque é a interseção entre o direito tributário e o conteúdo do mínimo existencial. Esse conceito refere-se às condições básicas que garantem uma existência digna, abordando aspectos fundamentais da vida humana, tais como alimentação, saúde, moradia, entre outros. Nessa linha, o objetivo da pesquisa é investigar a possibilidade de uma imunidade tributária implícita conferida ao mínimo existencial pela Constituição Federal. Para isso, formula-se a seguinte problemática: existe uma imunidade tributária implícita relacionada ao mínimo existencial no contexto constitucional brasileiro? Esta problemática é relevante, dado o vínculo intrínseco entre os limites ao poder de tributar e o reconhecimento do mínimo existencial, exigindo uma clara delimitação de seu significado jurídico. Assim, busca-se redefinir o princípio da capacidade contributiva, que determina que a tributação deve respeitar a capacidade econômica dos cidadãos, preservando, portanto, as condições para uma vida digna. A pesquisa adota o método hipotético-dedutivo, com enfoque qualitativo, utilizando procedimentos bibliográficos e documentais, com a intenção de construir um estudo exploratório e descritivo.

Palavras-chave: Direitos fundamentais, Mínimo existencial, Imunidade tributária, justiça fiscal, Poder de tributar

Abstract/Resumen/Résumé

In the Brazilian legal scenario, one of the prominent topics is the intersection between tax

adopts the hypothetical-deductive method, with a qualitative approach, using bibliographic and documentary procedures with the intent of constructing an exploratory and descriptive study.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Fundamental rights, Existential minimum, Tax immunity, Fiscal justice, Power to tax

1 INTRODUÇÃO

O ideal de proteção ao mínimo existencial, expressão jurídica que delimita uma esfera de proteção indispensável à dignidade da pessoa humana, tem se consolidado como um dos pilares das concepções contemporâneas de justiça social. Esse conceito, que assegura aos indivíduos condições mínimas para uma existência digna — como acesso à alimentação, saúde, educação, habitação e outros direitos fundamentais — não encontra sua força na literalidade das normas, mas sim na leitura valorativa e principiológica do ordenamento jurídico. Sua formulação e consolidação doutrinária se vinculam diretamente ao movimento do pós-positivismo, que, ao superar as limitações do positivismo jurídico clássico, passou a integrar valores éticos, princípios constitucionais e direitos fundamentais como elementos centrais da interpretação e aplicação do direito.

Nesse novo paradigma, a Constituição deixa de ser apenas uma norma superior formal e passa a ser um documento com força normativa plena, cujo núcleo axiológico — especialmente os princípios da dignidade da pessoa humana e da solidariedade — orienta a interpretação de todo o sistema jurídico. Entretanto, malgrado a relevância da proteção, a delimitação do conteúdo do referido princípio mostra-se o principal desafio de aplicação concreta, demandando um esforço da doutrina em analisar a composição do núcleo que estaria garantido pelo ordenamento a partir do ideal de mínimo existencial.

Desse modo, a pesquisa terá a intenção de dar resposta à seguinte problemática: é possível afirmar a existência de uma imunidade tributária implícita do mínimo existencial no ordenamento brasileiro? Para tanto, no estudo será necessário cumprir os seguintes objetivos específicos a) compreender o conceito de justiça social e a sua vinculação à garantia dos direitos fundamentais no ordenamento moderno; b) delimitar o conteúdo do mínimo existencial frente ao ordenamento jurídico brasileiro; e c) analisar a influência do reconhecimento do mínimo existencial sobre o campo do Direito Tributário.

Isso para o fim de alcançar o objetivo geral do trabalho, isto é: averiguar a existência de uma imunidade implícita do mínimo existencial no direito brasileiro. Assim, utilizar-se-á no trabalho o método de pesquisa hipotético-dedutiva, com uma abordagem qualitativa e procedimentos bibliográficos e documentais, com a intenção de construir um estudo exploratório sobre o tema.

A justificativa do estudo se vê pautada sobre a ótica da problematização para aplicação da teoria do mínimo existencial, haja vista que no momento da elaboração deste estudo, o Brasil enfrenta dificuldades para realizar o cumprimento desta garantia

constitucional, por vezes pela imprecisão doutrinária quanto à delimitação do conteúdo jurídico do mínimo existencial.

A pesquisa se dividirá em três tópicos, sendo que o primeiro versará a respeito da justiça social, bem como, o direito a condições mínimas no âmbito dos direitos humanos fundamentais. Por conseguinte, o segundo tópico tratará sobre o escopo do direito ao mínimo existencial, tal como, ponderar sobre sua relevância na seara das relações tributárias. Ao final, partindo das concepções formadas, será abordado a possibilidade da constatação de imunidade tributária em matéria de mínimo existencial dos direitos fundamentais.

2 JUSTIÇA SOCIAL E A GARANTIA DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS

O conceito de “justiça” surge na antiguidade tendo como precursor de tal definição Aristóteles que parte da ideia de que devemos desejar o que é justo para que assim possamos alcançar a justiça, bem como a honra de cada indivíduo. Aristóteles ramifica a justiça em três ramos, são elas: justiça geral, onde será justo aquilo que está assistido pela lei, visto que a lei estabelece o que é necessário para o bem social; justiça distributiva, na qual o justo se baseia na distribuição ante ao merecimento de cada indivíduo, seja por poder econômico, social ou até mesmo moral; e justiça corretiva, onde se busca o restabelecimento da equidade nas relações privadas, objetivando equiparar a indenização ao dano suportado (Barzotto, 2003).

O raciocínio aristotélico seria retomado por Tomás de Aquino, responsável por integrá-lo aos parâmetros romanos de definição do justo, construção jus-filosófica que o permitiu chegar em três espécies, sendo elas: (i) justiça legal, que diz respeito ao que é devido a outro em comunidade; (ii) justiça distributiva onde amplia a definição aristotélica para todas as áreas, não a restringindo apenas à política, repartindo o que é comum em suas respectivas proporções; e (iii) justiça comutativa, categoria aristotélica ampliada pelo filósofo medieval, uma vez que exprime a ideia de que o responsável por sua aplicação poderá ser qualquer das partes que integrem determinada relação social, bem como amplia sua aplicação na seara penal para que também seja utilizada para quantificar as punições que serão aplicadas (Barzotto, 2003).

No século XIX, começa a se formar a sociedade democrática moderna, na qual o conceito de “honra” é gradualmente substituído pelo de dignidade — um valor que deve ser reconhecido igualmente em todos os indivíduos. Essa mudança reflete uma aproximação ao ideal de justiça legal, já que a lei passa a atribuir dignidade de forma igualitária a todos os seres humanos. É nesse contexto que surge o conceito de “justiça social”, termo inicialmente

empregado pelo tomista Louis Taparelli d’Azeglio. Para ele, a justiça social ocorre entre os próprios seres humanos e deve abranger todos que compartilham da condição humana. Assim, a justiça social revela-se como uma expressão autêntica da equidade, pois não se baseia em características pessoais, mas apenas no fato de o indivíduo ser humano (Barzotto, 2003).

A consolidação do ideal de justiça social, como delineado por Taparelli, representou um importante marco na construção do pensamento jurídico e político moderno ao afirmar a equidade como princípio orientador das relações humanas. No entanto, com o avanço das sociedades democráticas e a crescente complexidade das estruturas sociais, tornou-se necessário repensar os fundamentos da justiça em termos mais amplos e sistemáticos. É nesse contexto que se insere a teoria da justiça como equidade, formulada por John Rawls, a qual propõe uma abordagem normativa mais refinada, orientada pela imparcialidade e pela construção racional de princípios justos.

Ao deslocar o foco das tradições morais e teológicas para uma estrutura contratualista e hipotética, Rawls oferece uma base teórica capaz de enfrentar os desafios contemporâneos da justiça distributiva em sociedades pluralistas. Para Rawls (1997), a equidade só pode ser alcançada quando a justiça está diretamente vinculada às instituições sociais. Isso permite reconhecer as particularidades de cada indivíduo, criando regras que atendam a essas especificidades, ao mesmo tempo em que se combate toda forma de discriminação no âmbito sociopolítico.

O filósofo propõe o chamado “véu da ignorância”, um experimento hipotético em que os indivíduos tomariam decisões sem conhecer suas características pessoais — como gênero, cor, etnia, preferências ou posição social. Nessa condição, todos seriam iguais em sua essência, e, portanto, as normas e leis seriam criadas de forma imparcial, beneficiando a coletividade e não apenas grupos específicos (Leite Filho, 2012).

Rawls parte do pressuposto de que, mesmo sob o véu da ignorância, os indivíduos possuem conhecimentos básicos sobre temas centrais da sociedade, como política e economia. Essa base de conhecimento garantiria a formulação de direitos mais justos. Assim, a partir dessa “posição original”, seriam estabelecidas condições de proteção aos mais vulneráveis. Para o autor, o legislador, ao atuar sob essa perspectiva, não teria motivos para favorecer a si mesmo ou qualquer outro grupo em detrimento dos demais (Leite Filho, 2012).

Rawls preconiza em seus ensinamentos que o véu da ignorância seria aplicado gradativamente em quatro estágios:

O primeiro estágio, em que as partes na posição original escolheram os princípios de justiça, elas passam a uma convenção constitucional. Nela, de acordo com os princípios escolhidos, elas escolhem uma constituição e estabelecem os direitos e liberdades básicas dos cidadãos. O terceiro estágio é o da legislação, em que se considera a justiça das leis e políticas (policies); as leis promulgadas, para serem justas, devem satisfazer tanto os limites impostos pela constituição quanto os princípios de justiça originalmente escolhidos. O quarto e último estágio é o da aplicação das regras e casos particulares pelos juízes e outras autoridades. (Hart, 2010, p. 255)

Observa-se que, nos três primeiros estágios delineados por Rawls, os indivíduos ainda não têm plena consciência da posição que ocuparão na sociedade. Essa consciência só se revela no quarto e último estágio, quando as regras são aplicadas a casos concretos pelas autoridades competentes (Hart, 2010).

Rawls (1997) parte da seguinte indagação: quais princípios seriam escolhidos por pessoas livres e racionais, caso todas se encontrassem em uma posição de igualdade? A partir dessa pergunta fundamental, o autor formula dois princípios centrais de justiça. O primeiro afirma que: “Cada pessoa deve ter um direito igual ao mais abrangente sistema de liberdades básicas iguais que seja compatível com um sistema semelhante de liberdades para as outras” (Rawls, 1997, p. 64). Nessa perspectiva, as liberdades básicas referidas por Rawls incluem os direitos políticos, a liberdade de expressão, de reunião, de consciência e de pensamento, além de direitos relacionados à integridade física e psicológica, ao direito de propriedade e à proteção contra restrições arbitrárias à liberdade. Nesse princípio, a liberdade assume papel prioritário, podendo ser limitada apenas em nome de um benefício coletivo legítimo (Rawls, 1997, p. 65).

O segundo princípio de justiça enunciado por Rawls estabelece que: “As desigualdades sociais e econômicas devem ser ordenadas de tal modo que sejam ao mesmo tempo consideradas como vantajosas para todos dentro dos limites do razoável, e vinculadas a posições e cargos acessíveis a todos” (Rawls, 1997, p. 64). Em outras palavras, desigualdades somente serão consideradas justas se resultarem em benefícios compartilhados por toda a sociedade, especialmente pelos mais vulneráveis. No entanto, para que esse segundo princípio seja aplicável, é necessário que o primeiro já tenha sido assegurado — ou seja, que todos desfrutem igualmente das liberdades fundamentais. Assim, no que diz respeito à distribuição de renda, a desigualdade só será aceitável se ela promover o bem-estar coletivo (Leite Filho, 2012).

Dessa forma, percebe-se que a concepção de justiça social em Rawls (1997) está profundamente ligada aos direitos que, na modernidade, se consolidaram como garantias fundamentais — sejam eles de ordem política, econômica ou referentes à liberdade de

expressão, entre outros já mencionados. Conclui-se, portanto, que a realização da justiça social requer, necessariamente, a proteção efetiva desses direitos pelo Estado (Barzotto, 2003).

Na contemporaneidade, os direitos fundamentais são tradicionalmente classificados em três gerações ou dimensões. A primeira dimensão corresponde aos direitos civis e políticos, tendo como valor central a liberdade individual. A segunda dimensão diz respeito aos direitos sociais, econômicos e culturais, cujo valor predominante é a igualdade e cujos titulares são considerados membros da coletividade. Por fim, a terceira dimensão abrange os direitos difusos e coletivos, como o direito ao meio ambiente e à paz, orientados pelo valor da solidariedade, de forma que seus bens são compartilhados, assim como as responsabilidades por sua proteção (Ferreira Filho, 2016).

Embora todos esses direitos sejam de extrema relevância, a presente análise concentra-se na segunda dimensão, dada sua íntima relação com a justiça social e com a efetivação da dignidade da pessoa humana. Esses direitos possuem natureza subjetiva e caráter positivado, o que exige uma atuação concreta e contínua do Estado para sua plena realização. Nessa perspectiva, os direitos sociais representam uma garantia fundamental de que todo cidadão pode exigir do Estado condições mínimas de existência digna, incluindo acesso à saúde, educação, moradia e trabalho (Ferreira Filho, 2016).

Segundo André de Carvalho Ramos (2020, p. 68-69), os direitos fundamentais configuram um sistema normativo de faculdades e convicções jurídicas que asseguram ao cidadão o direito de exigir do Estado — e, em certos casos, da própria sociedade — a prestação de assistência social ou mesmo a abstenção de condutas que possam comprometer sua dignidade. Dessa forma, os direitos sociais assumem papel central na promoção da justiça social, estando diretamente vinculados à noção de dignidade da pessoa humana e à evolução histórica do conceito de direitos (Rocasolano; Silveira, 2010).

Os primeiros marcos jurídicos dos direitos sociais, pertencentes à segunda dimensão, surgiram no plano internacional com a Constituição Mexicana de 1917, a Constituição de Weimar de 1919 e a criação da Organização Internacional do Trabalho (OIT), também em 1919 (Costa, 2016). Após as graves violações de direitos humanos ocorridas durante a Segunda Guerra Mundial, esses direitos foram reafirmados por meio da Carta de São Francisco e dos instrumentos que compõem a Carta Internacional dos Direitos Humanos. Destaca-se, nesse contexto, o Pacto Internacional dos Direitos Econômicos, Sociais e Culturais (PIDESC), que consolidou uma ampla gama de garantias sociais no cenário internacional (Ramos, 2020).

No Brasil, embora a ideia de justiça social já estivesse presente em discursos e políticas anteriores, foi apenas com a Era Vargas e, especialmente, com a Constituição Federal de 1934 — fortemente inspirada na Constituição de Weimar — que essa noção passou a ser incorporada como dever fundamental do Estado. Em síntese, as teorias contemporâneas da justiça não podem prescindir da promoção da justiça social, a qual envolve, de maneira inegociável, a garantia de direitos que assegurem uma liberdade material mínima e condições dignas de existência para todos.

A consolidação do princípio da dignidade da pessoa humana como um dos pilares do ordenamento jurídico moderno trouxe à tona uma série de desafios práticos em sua aplicação, especialmente no cenário global. A natureza ampla e, por vezes, vaga desse princípio gera divergências e dificuldades em sua concretização, particularmente quando se depara com a escassez de recursos e as tensões entre os direitos sociais e a realidade econômica, como ocorre no caso do direito à moradia. De acordo com o Pacto Internacional dos Direitos Econômicos, Sociais e Culturais (PIDESC), a moradia é tratada como um direito de natureza programática, o que demonstra as limitações práticas e a complexidade na sua implementação em um contexto de recursos finitos.

Nesse contexto, a noção de mínimo existencial ganha relevância, sendo reconhecida como a garantia das condições mínimas necessárias à realização da dignidade humana. Conforme ensina Bárbara Josana Costa (2016, p. 29), o mínimo existencial “é o resultado do que é necessário realizar para garantir os princípios norteadores da dignidade da pessoa humana”, sendo as condições essenciais para uma existência digna. Mussolini Batista Campelo Filho (2017, p. 101) reforça que o mínimo existencial é o núcleo irredutível dos direitos fundamentais, sem o qual os indivíduos não têm condições de viver ou se desenvolver adequadamente. Ele aponta que, no Estado Democrático de Direito, essa proteção é garantida tanto pelo Princípio da Separação de Poderes quanto pela normatividade dos direitos fundamentais, os quais devem ser irrestritos.

Nesse cenário, a garantia do mínimo existencial torna-se um requisito indispensável para a efetivação do direito à liberdade. Rawls (2000) argumenta que a liberdade genuína só é possível quando o indivíduo tem acesso a condições sociais mínimas. A escassez dessas condições compromete a liberdade do cidadão, o que atenta contra a própria base do Estado Democrático de Direito e enfraquece a estrutura da sociedade.

Portanto, no contexto moderno, a justiça social se materializa na garantia mínima dos direitos fundamentais, sendo que a efetivação dessa garantia se dá por meio do conceito de mínimo existencial. Esse mínimo representaria não apenas as condições materiais essenciais

para uma vida digna, mas também a base para a concretização da justiça social em suas diversas dimensões, visando à igualdade e ao respeito incondicional à dignidade humana.

3 CONTEÚDO DO DIREITO AO MÍNIMO EXISTENCIAL E A SUA IMPORTÂNCIA NO ÂMBITO DAS RELAÇÕES TRIBUTÁRIAS

O conceito de bem-estar social e a responsabilidade do Estado para com os seus cidadãos têm raízes profundas na história, refletindo transformações políticas, sociais e filosóficas ao longo do tempo. No início do Estado Moderno, a assistência aos mais vulneráveis era majoritariamente responsabilidade da Igreja, que, por meio do dízimo, sustentava iniciativas de ajuda aos necessitados. No entanto, com o advento do absolutismo esclarecido, no século XVIII, uma mudança significativa ocorre: o Estado passa a assumir a responsabilidade de garantir o bem-estar de seus súditos, tornando-se responsável pela promoção da dignidade humana.

Esse modelo de Estado ganhou força na Europa e influenciou a formação do Estado português, que, por sua vez, impactou as colônias, incluindo o Brasil. No território brasileiro, a ideia de um Estado paternalista, que assegurava o bem-estar comum e a assistência aos necessitados, foi adotada como parte da organização social (Torres, 1989).

É nesse contexto histórico que surge a noção de "mínimo existencial", entendida como a garantia de condições mínimas para a dignidade humana. Sem essa proteção, o bem-estar social é profundamente afetado, pois a parcela vulnerável da população se vê privada de direitos básicos, como o direito à igualdade, previsto na Constituição brasileira. Enquanto uma parte da sociedade pode contribuir para o Estado sem comprometer suas garantias fundamentais, os mais pobres e vulneráveis muitas vezes têm sua dignidade prejudicada, e até mesmo anulada, ao serem sobrecarregados pelas imposições tributárias.

O conceito de mínimo existencial está intimamente ligado aos direitos fundamentais, que, na Alemanha, tiveram uma de suas primeiras consagrações formais com a Lei Fundamental de 1949. Nessa Constituição, o Estado é responsabilizado por proteger a maternidade e a infância e por adotar medidas ativas para reduzir as desigualdades sociais, especialmente entre mulheres e pessoas com necessidades especiais (Sarlet, 2013).

Otto Bachof, pioneiro nessa área, foi um dos primeiros a ampliar o entendimento desse direito nas décadas de 1950, especialmente no contexto da Alemanha. Ele argumentou que a dignidade da pessoa humana, consagrada na Lei Fundamental da Alemanha, não deveria se limitar ao direito à liberdade, mas deveria ser estendida à proteção do mínimo de

segurança social. Bachof afirmava que, sem condições financeiras mínimas para uma existência digna, a própria dignidade humana estaria comprometida.

Essa contribuição de Bachof teve grande impacto. Apenas um ano após suas ideias serem expostas, o Tribunal Federal Administrativo da Alemanha passou a se basear nos princípios da dignidade humana, da liberdade e da vida para reconhecer um novo direito: o direito subjetivo de cada indivíduo carente de assistência material, a ser oferecido pelo Estado (Sarlet, 2013).

Apesar de terem se passado cerca de 20 anos desde essa decisão inicial, em 1973, o Tribunal Constitucional Federal da Alemanha formalizou o reconhecimento das condições mínimas para a manutenção de uma vida digna como um direito fundamental, consolidando, assim, a ideia de que o Estado tem o dever de garantir esses direitos básicos para seus cidadãos. Extraí-se o seguinte trecho da referida de decisão:

Certamente a assistência aos necessitados integra as obrigações essenciais de um Estado Social. [...] Isto inclui, necessariamente, a assistência social aos concidadãos, que, em virtude de sua precária condição física e mental, se encontram limitados nas suas atividades sociais, não apresentando condições de prover a sua própria subsistência. A comunidade estatal deve assegurar-lhes pelo menos as condições mínimas para uma existência digna e envidar os esforços necessários para integrar estas pessoas na comunidade, fomentando seu acompanhamento e apoio na família ou por terceiros, bem como criando as indispensáveis instituições assistenciais.

O escopo doutrinário alemão considera que o direito às condições mínimas de existência faz parte do conteúdo essencial do princípio do Estado Social de Direito, sendo uma obrigação do Estado (Sarlet, 2013). No Brasil, o tema do mínimo existencial ganhou relevância com a contribuição de Ricardo Lobo Torres e da chamada "escola carioca". A partir da nova ordem constitucional, este direito passou a ser tratado como um direito fundamental, claramente influenciado pela doutrina alemã e pelos ensinamentos filosóficos de Rawls. Torres (1989) o classifica como um direito fundamental próprio, que abrange tanto aspectos negativos quanto positivos, dado que o Estado deve garantir o núcleo essencial das condições de existência (Jaques, et.al, 2023).

A liberdade é frontalmente afetada pela omissão do Estado na garantia de direitos mínimos. Nesse contexto, a liberdade mencionada por Torres não se limita à liberdade física, passível de restrição, mas se refere a uma liberdade real, que permite ao indivíduo viver sem ser subjugado pelas dificuldades da vida (Torres, 1989). Embora o mínimo existencial não seja expressamente detalhado em muitos artigos da Constituição de 1988, ele se manifesta de forma implícita, especialmente no direito à igualdade. Sem garantir o mínimo existencial, uma desigualdade social se estabelece, violando o princípio da igualdade. Além disso, o

mínimo existencial é fundamentado no respeito à dignidade humana (Torres, 1989).

Veja-se que o direito ao mínimo existencial também pode ser compreendido como expressão da liberdade positiva e que influi diretamente sobre uma conjunta orgânica de direitos humanos, estando intrinsecamente ligado aos direitos sociais, econômicos e políticos, com destaque para os direitos à alimentação, saúde e educação, que, embora não sejam classificados como direitos fundamentais em sua totalidade, detêm o status de essenciais para a existência digna (Torres, 1989).

O poder estatal não se baseia apenas no autoconhecimento, mas nas vontades do povo. Através da eleição e da participação democrática, o povo define os valores e interesses necessários para o momento social. Na modernidade, a democracia não é apenas a expressão da maioria, mas também a busca por um equilíbrio que considere os mais vulneráveis, ampliando o escopo da participação social (Silveira, et.al, 2022).

A garantia do mínimo existencial é crucial para a dignidade humana, especialmente no que se refere aos direitos de segunda geração, como saúde, educação e alimentação (Oliveira, 2012). Esses direitos devem ser garantidos pelo Estado, incluindo o fornecimento de tratamentos médicos, medicamentos e internações. O direito à saúde não se limita à disponibilidade de leitos, mas abrange a assistência farmacêutica e tratamentos contínuos necessários para a preservação da vida (Oliveira, 2012).

Quanto ao direito à educação, cabe ao Estado garantir o acesso gratuito até o ensino médio, assegurando o mínimo necessário de instrução para promover a equidade social. A educação é a base para a cidadania, e o mínimo necessário para uma vida digna é garantido por meio do acesso à formação (Oliveira, 2012).

O direito à alimentação é amplamente protegido pelos direitos humanos, sendo essencial para garantir a dignidade da pessoa humana. A falta de acesso à alimentação adequada é uma violação direta da dignidade, pois uma sociedade justa não pode permitir que uma parte significativa da população viva com a incerteza de ter alimento em sua mesa (Oliveira, 2012).

Nesse sentido, o mínimo existencial permeia diversos direitos constitucionais, o que leva à reflexão sobre a tributação dos bens essenciais para a vida digna. Nesse contexto, o poder estatal deve ser cauteloso na cobrança de tributos, especialmente quando afeta os mais vulneráveis, pois a tributação excessiva pode comprometer as condições mínimas de existência, como no caso de impostos sobre moradia, como o IPTU ou o ITR, que podem comprometer o acesso a bens essenciais (Do Valle, et.al, 2017).

A legitimidade do poder da Administração Pública, incluindo o poder tributário,

encontra-se fundamentada quando sua gestão se pauta em princípios de justiça e moralidade, visando à promoção de uma igualdade substancial. Cumpre destacar que a inobservância desse padrão comprometeria a validade do ordenamento jurídico, conforme assevera Díaz (1984).

No contexto jurídico, a legitimidade é interpretada como a justificativa racional para o exercício do poder, sendo essencial seu reconhecimento como conciliada com os preceitos da justiça. Na hierarquia das normas jurídicas, o alicerce de toda a validade reside na Constituição da República Federativa do Brasil. Em caso de dúvidas sobre a legitimidade no próprio Texto Maior, a solução deve advir de uma análise sistemática e da aplicação técnica da ponderação (Höffe, 2006).

No tocante aos direitos fundamentais, é crucial observar o §2º do artigo 5º da Constituição Federal, que contempla uma cláusula aberta para o reconhecimento de outros direitos, ainda que não explicitamente previstos no ordenamento jurídico interno, em virtude da relevância do direito internacional dos direitos humanos. Dessa forma, há um espaço interpretativo para o reconhecimento de direitos essenciais à dignidade humana.

O termo legitimidade, conforme leciona Cademartori (1999), assume grande relevância no campo jurídico e político. O poder só será legítimo se garantir a justiça e promover a acessibilidade social, valorizando os pilares essenciais do sistema jurídico de uma nação, que são construídos ao longo da história por meio de lutas, protestos e aspirações sociais. A ausência de uma justificativa sólida, alinhada a esses princípios, resultará em ilegitimidade, comprometendo a validade do sistema jurídico (Grau, 1988).

O sistema de Direito Positivo, ao fazer uso de sua força coercitiva, deve buscar os objetivos do Estado, sempre amparado nos princípios de 'necessidade' e 'justiça'—um poder coercitivo necessário e justo. Embora nem sempre esteja em conformidade com as demandas sociais, essa discrepância não é razão suficiente para declarar a ilegitimidade da atuação estatal. A justificativa de um ato, no plano sociológico, está intimamente relacionada à sua efetividade e eficácia.

Para ilustrar essa análise, cabe questionar se a tributação sobre a renda é amplamente aceita pela totalidade dos cidadãos. A recusa não impede a efetividade e eficácia da arrecadação, que visa à promoção do bem comum. Contudo, ao se considerar a tributação de indivíduos em situação de vulnerabilidade, observa-se sua ineficácia e inefetividade, uma vez que a ausência de patrimônio provável torna o preceito impraticável, caso direitos fundamentais não sejam sacrificados (Silveira et al., 2022).

Percebe-se que a tributação sobre pessoas em condições de vulnerabilidade resulta em

uma violação do princípio da igualdade. Enquanto cidadãos de classes médias e altas conseguem suportar o ônus tributário sem comprometer sua dignidade, uma parcela significativa da população, ao ser obrigada a arcar com tributos, experimenta a perda de suas condições mínimas de existência. Nessa perspectiva, a igualdade torna-se uma ideia inexistente, pois, enquanto alguns possuem, outros não, distorcendo o conceito de equidade (Do Valle et al., 2017).

Em síntese, exigir o pagamento de tributos de indivíduos sem condições financeiras adequadas é contraproducente aos princípios e objetivos da República, que buscam resguardar a dignidade humana, garantir a cidadania e construir uma sociedade justa e solidária, capaz de promover o desenvolvimento nacional e erradicar a pobreza, para o benefício de todos. Esta reflexão reforça a importância de uma abordagem holística e equitativa na formulação e aplicação das leis, de modo a assegurar uma sociedade genuinamente justa e inclusiva (Silveira et al., 2022).

Portanto, a capacidade contributiva do cidadão só pode ser plenamente exercida quando seus direitos fundamentais são garantidos, especialmente a proteção ao mínimo existencial. Somente dessa forma, o princípio da dignidade humana será preservado, permitindo que os cidadãos contribuam com as funções do Estado sem comprometer sua dignidade.

4 HERMENÊUTICA CONSTITUCIONAL E A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA IMPLÍCITA DO MÍNIMO EXISTENCIAL DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS

Nos termos do artigo 3º do Código Tributário Nacional (CTN), “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (Brasil, 1966). Sobre o conceito, Paulo de Barros Carvalho (2005), assevera o seguinte entendimento a respeito da definição de tributo trazida pelo CTN:

A menção à norma jurídica que estatui a incidência está contida na cláusula “instituída em lei”, firmando o plano abstrato das formulações legislativas. Por outro ângulo, ao explicitar que a prestação pecuniária compulsória não pode constituir sanção de ato ilícito, deixa transparecer, com hiliana clareza, que haverá de surgir um evento lícito e, por via oblíqua, faz alusão ao fato concreto, acontecido segundo o modelo da hipótese. Finalmente, por três insinuações diretas dá os elementos que integram a obrigação tributária, enquanto laço jurídico que se instala ao ensejo da ocorrência fática.

Vale ressaltar que os tributos são norteados pelo princípio da legalidade constante

tanto na Constituição Federal quanto no Código Tributário Nacional, de modo que a imposição destes não fica à livre vontade do poder público, devendo estar previamente positivado em lei contendo seu respectivo fato gerador, suas limitações bem como suas exceções estas também conhecidas por imunidades, pois esta é uma forma de proteger o contribuinte de eventual arbitrariedade do agente público (Sampaio, 2019).

Conforme o explanado nos capítulos anteriores, o Estado deve garantir que os direitos fundamentais sejam eficientemente cumpridos. Nesta perspectiva, seria um escárnio o próprio Estado incumbido do dever de resguardar tais direitos se omitisse destes, especialmente em matéria tributária. E neste cenário, surgem as chamadas imunidades tributárias, previstas em sua maioria no artigo 150, inciso VI, da Constituição Federal, tendo como objetivo a garantia de determinados direitos por meio de uma limitação ao poder de tributar (Américo, 2015).

Na seara das imunidades tributárias, leciona Ricardo Lobo Torres (1989, p. 131):

Essas imunidades funcionam freqüentemente como mecanismo de compensação das prestações positivas estatais. O legislador, até pela maior facilidade de sua quantificação, pode substituir as subvenções pelas deduções do imposto de renda para as despesas médico-hospitalares ou para o sustento dos filhos e dependentes, pelas isenções dos impostos indiretos para os gêneros de primeira necessidade etc., que são formas de imunidade. Por evidente que as prestações positivas seriam mais justas, pela possibilidade de adequação às situações individuais dignas do apoio estatal e pela circunstância de que é inócuo aliviar a tributação do pobre; mas a sua compensação com as imunidades, sobre atender o dever constitucional do Estado, toma-se operacionalmente menos complicada e juridicamente mais segura, posto que o pagamento das subvenções participa da esfera da discricionariedade administrativa.

As imunidades tributárias desempenham um papel crucial no equilíbrio social, funcionando como instrumentos para a promoção da justiça fiscal. O artigo 150, inciso VI, da Constituição Federal, contempla essas imunidades em favor de entidades dedicadas a fins sociais, como, por exemplo, instituições de assistência social sem fins lucrativos, que se veem desoneradas de tributos para garantir a continuidade de suas atividades de utilidade pública.

Além das imunidades previstas no artigo 150, inciso VI, a Constituição Federal de 1988 também estabelece outras imunidades relacionadas a diversas espécies tributárias, que não se limitam ao âmbito dos impostos. O artigo 5º da Carta Magna, em seus incisos, consagra importantes garantias, como o direito de petição aos poderes públicos e a obtenção de certidões dos órgãos estatais, independentemente do pagamento de taxas (inciso XXXIV); a gratuidade da ação popular, do habeas corpus e do habeas data (incisos LXXIII e LXXVII); a assistência judiciária gratuita para os que não podem arcar com as custas processuais (inciso LXXIV); e a gratuidade do registro civil de nascimento e da certidão de óbito para pessoas reconhecidamente pobres (inciso LXXVI).

No que tange à tributação sobre a propriedade rural, o artigo 153, §4º, da Constituição Federal isenta a incidência de imposto sobre pequenas glebas de terra pertencentes a proprietários que não possuam outro imóvel. Ademais, o artigo 203 assegura a prestação de assistência social a indivíduos que dela necessitem, independentemente de sua contribuição à seguridade social. No campo da educação, o artigo 206, inciso IV, garante a gratuidade do ensino público, e o artigo 208, §1º, consagra o direito subjetivo público ao acesso gratuito à educação. O artigo 212, §4º, complementa essa proteção ao determinar que os programas suplementares de alimentação para alunos do ensino fundamental serão financiados com contribuições sociais e outros recursos orçamentários.

Ricardo Lobo Torres (1989) salienta que o fundamento das imunidades tributárias é pré-constitucional, o que implica que a ausência de uma declaração explícita no texto constitucional não compromete a existência de tais imunidades, nem a qualifica como uma não-incidência tributária prevista na Constituição. Em outras palavras, as imunidades podem ser entendidas como implícitas, dado que visam a proteção de valores constitucionais fundamentais, muitas vezes relacionados à promoção da justiça e à garantia de direitos essenciais.

Vale lembrar que a Constituição Federal de 1946 já previu a imunidade do mínimo existencial, associada ao princípio da capacidade contributiva, no contexto dos direitos fundamentais de segunda geração. Contudo, com a promulgação da Constituição de 1988, tais disposições foram suprimidas do texto constitucional, embora seja possível interpretá-las de forma implícita a partir de uma análise sistemática dos dispositivos constitucionais. Sem a devida proteção ao mínimo existencial, os direitos fundamentais tornam-se vulneráveis, como discutido por Torres (1989).

O artigo 145, §1º, da Constituição Federal de 1988 estabelece que a capacidade contributiva do cidadão deve ser considerada sempre que possível, de modo que a administração tributária deve garantir a efetividade desse princípio. Este dispositivo revela a preocupação do legislador em assegurar que a tributação seja aplicada de forma pessoal, respeitando a dignidade humana e evitando a sobrecarga de indivíduos que se encontram em situação de vulnerabilidade.

Borges (2009 apud Silveira et al., 2022) argumenta que “não será cabível tributação que desconsidere a irredutibilidade a imposto de situações de fato e de direito configuradoras do mínimo vital; será inconstitucional tributar o mínimo necessário à existência humana”. Esse entendimento reforça a ideia de que, na ausência da satisfação dos direitos fundamentais, especialmente os de segunda geração, o Estado não deve impor tributos que

comprometam a dignidade dos cidadãos.

O artigo 6º da Constituição Federal enumera os direitos sociais, incluindo educação, saúde, alimentação, trabalho, moradia, transporte, lazer, segurança, previdência social, proteção à maternidade e à infância, e assistência aos desamparados. Estes direitos são essenciais para a obtenção da dignidade humana e devem ser garantidos como condição para a construção de uma sociedade justa. Nesse contexto, o artigo 7º, inciso IV, especifica que o salário mínimo deve ser suficiente para cobrir as necessidades básicas de moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social.

A interpretação desse dispositivo revela que o legislador constituinte pretendia assegurar a proteção das condições mínimas de existência para os indivíduos. Assim, qualquer tributação sobre essas necessidades básicas, sem levar em consideração a capacidade contributiva do cidadão, representa uma violação do princípio da dignidade humana, conforme previsto no artigo 1º, inciso III, da Constituição. A análise da capacidade contributiva, portanto, é fundamental para garantir que os direitos sociais consagrados na Constituição não sejam comprometidos pela imposição de tributos excessivos.

Meio preciso de clarificação do conteúdo acima exposto é justamente o exemplo presente na obra de Silveira, et. al. (2022), cuja enunciação demonstra a necessidade de garantia do mínimo existencial. Veja-se:

Imagine-se um determinado cidadão que auferia renda mensal formal e fixa de R\$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais) e que residia somente com sua mãe. Após o falecimento desta, recebeu como herança a propriedade do imóvel no qual estava estabelecida a entidade familiar. O valor venal do bem em questão era de R\$ 700.000,00 (setecentos mil reais), pois situado em bom bairro no município. No entanto, pela incidência do Imposto de transmissão causa mortis e doação (ITCMD), viu-se compelido ao pagamento de valor correspondente à alíquota de 6%, incidente sobre a base de cálculo mencionada, ou seja, R\$ 42.000,00 (quarenta e dois mil reais).

No exemplo acima, torna-se evidente que seria financeiramente inviável para o contribuinte adimplir com o pagamento do imposto sem que sua dignidade fosse comprometida, uma vez que, diante de sua renda mensal, ele se veria forçado a renunciar a direitos fundamentais essenciais para arcar com a obrigação tributária, especialmente os direitos de segunda geração, como saúde, alimentação, educação e vestuário. Nesse contexto, observa-se que o artigo 192 do Código Tributário Nacional é explícito ao dispor que "nenhuma sentença de julgamento de partilha ou adjudicação será proferida sem prova da quitação de todos os tributos relativos aos bens do espólio, ou às suas rendas" (Brasil, 1966).

A Constituição Federal, em seu artigo 60, §4º, estabelece como cláusula pétrea que

não serão admitidos projetos legislativos que tenham por objetivo a abolição de elementos constitucionais essenciais, como a forma federativa do Estado, o voto direto, periódico e universal, a separação dos poderes, e os direitos e garantias individuais. Estes direitos, analisados em conjunto com o caput do artigo 150 da Constituição, fundamentam a interpretação de que o Estado deve instituir tributos de maneira a preservar os direitos e garantias fundamentais do indivíduo (Assoni Filho, 2023).

Diversos dispositivos constitucionais visam assegurar a proteção do mínimo existencial do contribuinte, o que implica que a carga tributária não pode ser imposta de forma que subtraia do cidadão condições mínimas para a manutenção de sua dignidade humana. Essa premissa reflete a ideia de uma imunidade tributária implícita, cujo objetivo primordial é garantir que o mínimo necessário à sobrevivência e à dignidade humana seja preservado frente à imposição de tributos (Silveira et al., 2022).

Silveira et al. (2022) enfatizam que, embora seja comprovada a existência de imunidades tributárias implícitas com vistas à preservação do mínimo existencial, o sistema tributário brasileiro enfrenta desafios consideráveis em sua aplicação. Isso se deve à dinâmica mutável do sistema tributário, que exige uma análise contextualizada e caso a caso, a fim de garantir que a aplicação do princípio do mínimo existencial resulte em igualdade e equidade, respeitando a dignidade humana de todos os contribuintes.

Um significativo avanço em direção a essa equidade foi promovido pela Emenda Constitucional 132, conhecida como Reforma Tributária, que foi concebida com o objetivo de desonerar produtos essenciais e, assim, reduzir seus preços. Entre os itens beneficiados pela desoneração, destaca-se a cesta básica.

Com a Reforma Tributária, todos os produtos da cesta básica passaram a ser isentos de tributos, o que resulta em uma redução no preço desses alimentos. Importante notar que a isenção não se restringe apenas ao pacote de produtos destinado aos cidadãos de baixa renda, mas abrange todos os alimentos essenciais, como arroz, feijão, carne, pão e leite (Westin, 2023).

Essa isenção tributária e a consequente redução dos preços dos itens da cesta básica têm um impacto substancial em diversos setores econômicos, além de contribuir significativamente para a redução da fome no Brasil. Dessa maneira, a alimentação, que integra os direitos de segunda geração, torna-se mais acessível, promovendo uma melhoria nas condições de vida da população. Isso assegura a dignidade do cidadão, ao mesmo tempo em que contribui para a redução das disparidades sociais, promovendo uma maior equidade entre as classes sociais, especialmente entre as mais carentes e as classes média e alta

(Westin, 2023).

Em síntese, o arcabouço constitucional brasileiro, aliado a mudanças legislativas como a Reforma Tributária, indica a necessidade de uma abordagem tributária que respeite o mínimo existencial, evidenciando a existência de uma imunidade tributária implícita. Tal imunidade visa garantir a preservação dos direitos fundamentais do indivíduo, impedindo que a tributação comprometa condições essenciais à dignidade humana, o que constitui um princípio de justiça social e equidade em nossa ordem constitucional.

5 CONCLUSÃO

Inicialmente, viu-se que o conceito de justiça social passou por uma evolução histórica, começando nos ideais Aristotélicos, passando pelas premissas Tomistas, até chegar à definição atual, que a entende como uma relação entre os homens, independentemente de suas características pessoais, desde que possuam humanidade.

Observou-se que a teoria de John Rawls defende uma justiça social que busca equidade e igualdade. Para isso, ele propõe o "véu da ignorância", no qual o legislador elabora as normas sem favorecer qualquer classe ou grupo social, assegurando a maior justiça possível. As normas de justiça social, então, atendem aos direitos fundamentais, especialmente os de segunda geração, como alimentação, vestuário e educação.

Dessa forma, viu-se que os direitos sociais são essenciais para promover a justiça social. Quando o Estado garante direitos fundamentais aos cidadãos, assegura-lhes dignidade e qualidade de vida. No Brasil, a justiça social se concretiza com a Constituição de 1934, durante a Era Vargas, que obriga o Estado a garantir justiça social por meio de direitos fundamentais, assegurando uma liberdade material mínima aos cidadãos.

Ainda, viu-se que o conceito de liberdade material mínima está ligado ao princípio do mínimo existencial, que surgiu no Brasil sob a influência iluminista de Portugal. Esse princípio assegura que, ao cumprir suas obrigações na sociedade, o cidadão tenha o suficiente para uma vida digna. Ele está diretamente relacionado aos direitos fundamentais de segunda geração, e sua ausência comprometeria a existência desses direitos.

Em relação à tributação e ao mínimo existencial, a pesquisa destacou a necessidade de o legislador considerar a vulnerabilidade das pessoas ao aplicar tributos. Quando se utilizam os mesmos critérios para pessoas em situação de vulnerabilidade e aquelas com maiores condições financeiras, os direitos fundamentais dessas pessoas podem ser comprometidos. Exigir tributos de quem não tem condições de arcar com os pagamentos e ainda garantir uma

qualidade de vida mínima configura uma violação dos princípios constitucionais.

Assim, ao analisar a Constituição de 1988, a pesquisa identificou imunidades tributárias implícitas que podem garantir a proteção de pessoas em situação de vulnerabilidade. Mesmo não expressamente mencionadas, essas imunidades servem para assegurar o mínimo necessário à dignidade humana, permitindo que o legislador utilize mecanismos de desoneração para regular a capacidade contributiva, sem violar os direitos dos cidadãos.

REFERÊNCIAS

- ASSONI FILHO, Sérgio. **Imunidade tributária dos livros e garantia de direitos fundamentais**. Revista Tributária e de Finanças Públicas. 2023. Disponível em: <https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rftp/article/view/670>. Acesso em: 11 de mar. 2024.
- BARZOTTO, Luis Fernando. **Justiça Social - Gênese, estrutura e aplicação de um conceito**. 2003. 5 v., Revista Jurídica Virtual, Brasília, 2003. Disponível em: <https://revistajuridica.presidencia.gov.br/index.php/saj/article/view/747/738>. Acesso em: 31 mar. 2024.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 20 de nov. 2023.
- CADEMARTORI, Sérgio. **Estado de direito e legitimidade: uma abordagem garantista**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999, p. 93.
- CAMPELO FILHO, Mussoline Batista. **Tributação indireta: princípios da vedação de confisco e a capacidade contributiva - a mitigação do mínimo existencial**. 2017. 127 folhas. Mestrado em Direito Social. UNISC. 2017.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Saraiva, São Paulo, 2005.
- COSTA, Bárbara Josana. **Mínimo existencial e tributação indireta: a preservação do mínimo existencial pelo estado por meio da tributação seletiva sobre o consumo**. 2016. 185 folhas. Mestrado em Direito Público. UNISINOS. 2016. Disponível em: <http://www.repositorio.jesuita.org.br/handle/UNISINOS/6546>. Acesso em: 23 de set. 2023.
- DÍAZ, Elías. **De la maldad estatal y la soberania popular**. Madrid: Debate, 1984, p. 85.
- DO VALLE, Maurício Dalri Timm; AVEIRO, Júlio da Costa Rostirola. **O mínimo existencial e a tributação**. Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário, v. 12, n. 2 Jul/Dez, p. 76–123, 2017. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/RDIET/article/view/8707>. Acesso em: 24 fev. 2024.
- FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Direitos Humanos Fundamentais**. 15 ed. São Paulo: Saraiva, 2016.
- GRAU, Eros Roberto. **Direito, conceitos e normas jurídicas**. São Paulo: RT, 1988, p. 37.
- HART, H. L. A. **Ensaio sobre teoria do direito e filosofia**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.
- HÖFFE, Otfried. **Justiça política: fundamentação de uma filosofia crítica do direito e do estado**. 3. ed. Tradução de Ernildo Stein. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 54.
- JAKES, Abner da Silva; SILVEIRA, Vladmir Oliveira da. **Administração tributária e a necessidade de uma ética para o desenvolvimento sustentável**. Curitiba: Revista Relações Internacionais do Mundo Atual, v. 2, n. 23, 2019b. Disponível

em: <http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/RIMA/article/view/4013/371372333>. Acesso em: 21 de set. 2023.

LEITE FILHO, Antonio Henriques Lemos. **Reforma agrária e justiça social no campo: elementos para uma abordagem a partir da teoria da justiça de John Rawls**. 2012. 111 f. Dissertação (Mestrado em Direito Agrário) - Universidade Federal de Goiás, Goiânia, 2012. disponível

em: <https://repositorio.bc.ufg.br/tede/items/1462e34d-8477-460a-a54f-77bdd5c1396c>. Acesso em: 04 de mar. 2024.

OLIVEIRA, Fernando Froés. **Direitos sociais, mínimo existencial e democracia deliberativa**. Disponível em: <<https://www.bdt.uerj.br:8443/handle/1/9613>>. Acesso em: 24 fev. 2024.

RAMOS, André de Carvalho. **Curso de Direitos Humanos**. 7 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020

RAWLS, John. **O Liberalismo Político**. 1. Ed. São Paulo: Ática, 2000.

RAWLS, John. **Uma Teoria da Justiça**. 1. Ed. São Paulo: Martins Fontes, 1997.

ROCASOLANO, Maria Mendez; SILVEIRA, Vladmir Oliveira da. **Direitos Humanos: Conceitos, significados e funções**. São Paulo: Editora Saraiva, 2010.

SAMPAIO, Alexandre Santos. **Imunidade tributárias das entidades de assistência social**. Brasília: Clube de autores, 2019. 208p. ISBN: 978-85-85330-27-9. Disponível em: https://books.google.com.br/books?hl=pt-BR&lr=&id=b933DwAABAJ&oi=fnd&pg=PT5&dq=imunidade+tribut%C3%A1ria&ots=JwLQiek_lj&sig=xOCEHe9XCiiXWd3QOXIcU8Dxqt8#v=onepage&q&f=true. Acesso em 02 de mar. de 2024

SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade (da pessoa) humana, mínimo existencial e justiça constitucional: algumas aproximações e alguns desafios**. Revista do CEJUR/TJSC: Prestação Jurisdicional, Florianópolis (SC), v. 1, n. 1, p. 29-44, 2013. DOI: 10.37497/revistacejur.v1i1.24. Disponível em:

<https://cejur.emnuvens.com.br/cejur/article/view/24>. Acesso em: 13 fev. 2024.

SILVEIRA, Vladmir Oliveira da; JAQUES, Abner da Silva; Vasques, Arthur Gabriel Marcon . **Justiça e legitimidade na tributação: a imunidade implícita do mínimo existencial**. Maringá: Revista Jurídica Cesumar, v. 22, n. 1, 2022. Acesso em: 21, setembro, 2023. Disponível

em: <https://periodicos.unicesumar.edu.br/index.php/revjuridica/article/view/10806/7064>.

Acesso em: 03 de fev. 2024.

TORRES, Ricardo Lobo. **O mínimo existencial e os direitos fundamentais**. Revista de direito administrativo, v. 177, p. 29-49, 1989.

WESTIN, Ricardo. **Reforma tributária barateia comida saudável e ajuda luta contra fome**. Brasília: Senado Federal, 2023. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/infomaterias/2023/12/reforma-tributaria-barateia-comida-saudavel-e-ajuda-luta-contrafome>. Acesso em: 18 mar. 2024.