

JUSTIÇA E LEGITIMIDADE NA TRIBUTAÇÃO: A IMUNIDADE IMPLÍCITA DO MÍNIMO EXISTENCIAL

*JUSTICE AND LEGITIMACY IN TAXES: THE IMPLICIT IMMUNITY
OF THE EXISTENTIAL MINIMUM*

*JUSTICIA Y LEGITIMIDAD EN LA TRIBUTACIÓN: LA INMUNIDAD
IMPLÍCITA DEL MÍNIMO EXISTENCIAL*

Vladmir Oliveira da Silveira

Abner da Silva Jaques

Arthur Gabriel Marcon Vasques

* Estágio Pós-doutoral na Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). Docente permanente do Programa de Pós-Graduação em Direito (PPGD) da Universidade Federal de Mato Grosso do Sul (UFMS), Campo Grande (MS). Brasil.

** Doutorando em Direito Político e Econômico pelo Programa de Pós-Graduação em Direito Político e Econômico (PPGDPE) da Universidade Presbiteriana Mackenzie (UPM). Docente do curso de Direito do Centro Universitário UNIGRAN Capital, Campo Grande (MS). Brasil.

***Mestrando em Direito pelo Programa de Pós-Graduação em Direito (PPGD) da Universidade Federal de Mato Grosso do Sul (UFMS). Docente do curso de Direito do Centro Universitário UNIGRAN Capital, Campo Grande (MS). Brasil.

SUMÁRIO: *Introdução; 2 As manifestações da moral e da justiça na tributação; 3 Legitimidade versus legalidade: a tributação sobre aspectos relacionados aos direitos fundamentais; 4 A imunidade tributária do mínimo existencial; 5 Conclusão; Referências.*

RESUMO: A pesquisa tem por objetivo analisar o instituto da imunidade tributária, correlacionando-a à importância para a concretização dos valores erigidos enquanto direitos fundamentais dos contribuintes, principalmente os sociais. A justificativa, por sua vez, está relacionada à identificação de que certos valores auferidos não são riquezas novas ou fatos signos presuntivos para a capacidade contributiva, mas apenas numerários necessários à manutenção da subsistência do contribuinte com dignidade. Deste modo, considerando que há a necessidade de se promover uma ponderação da legitimidade da tributação com os direitos sociais, a pesquisa, valendo-se dos instrumentos de hermenêutica, busca, como problemática, responder se a Constituição Federal, além de seu rol descrito no artigo 150, inciso VI, reconhece a imunidade tributária implícita do mínimo existencial dos cidadãos. A pesquisa funda-se no paradigma dogmático do direito com ênfase em valores, e vale-se do método hipotético-dedutivo, com base em pesquisas bibliográficas e documentais, visando a elaborar um estudo exploratório e descritivo.

PALAVRAS-CHAVE: Direito tributário; Direitos fundamentais; Imunidade tributária implícita; Justiça tributária; Mínimo existencial tributário.

ABSTRACT: Current research analyzes tributary immunity and correlate it to the concretization of values as fundamental rights of contributors, particularly social ones. Justification may be related to the fact that certain values taken are not new riches or presumptive facts for contributive capacity, but merely numbers necessary for the maintenance of the contributor's dignified subsistence. Since there is a need for a balance between legitimacy of tributes and social rights, current research analyzes whether the Brazilian Constitution, besides Art. 150 paragraph VI, acknowledges implicit tributary immunity of citizens' existential minimum. The study is based on the dogmatic paradigm of law with an emphasis on values, through the hypothetical and deductive method,

Autor correspondente:

Vladmir Oliveira da Silveira

E-mail: vladmiracademico@gmail.com

bibliography and documents, for the establishment of an exploratory and descriptive analysis.

KEY WORDS: Existential tributary minimum; Fundamental rights; Implicit tributary immunity; Tributary justice; Tributary rights.

RESUMEN: En la investigación se tiene por objetivo analizar el instituto de la inmunidad tributaria, correlacionándola a la importancia a la concretización de los valores erigidos como derechos fundamentales de los contribuyentes, principalmente los sociales. La justificativa, por su vez, está relacionada a la identificación de que algunos valores obtenidos no son nuevas riquezas o hechos signos presuntivos a la capacidad contributiva, pero solo efectivos necesarios a la manutención de la subsistencia del contribuyente con dignidad. De este modo, considerando que hay la necesidad de promoverse una ponderación de la legitimidad de la tributación con los derechos sociales, la investigación, se utilizó de los instrumentos de hermenéutica, búsqueda, como problemática, responder si la Constitución Federal, además de su rol descripto en el artículo 150, inciso VI, reconoce la inmunidad tributaria implícita del mínimo existencial de los ciudadanos. La investigación se fundamenta en el paradigma dogmático del derecho con énfasis en valores, y se utiliza del método hipotético-deductivo, con base en investigaciones bibliográficas y documentales, visando la elaborar un estudio exploratorio y descriptivo.

PALABRAS CLAVE: Derecho tributario; Derechos fundamentales; Inmunidad tributaria implícita; Justicia tributaria; Mínimo existencial tributariol.

INTRODUÇÃO

O sistema jurídico brasileiro é delimitado na prevalência da dignidade humana. Como exemplo, a ordem econômica se funda nela, mesmo que seu objetivo seja perseguir o lucro; os poderes do Estado são vinculados à moralidade, e nela está incluído o dever de garantia dos direitos fundamentais; o sistema tributário nacional parte do poder de império do Estado com vistas ao recolhimento de receita indireta, mas, em contrapartida, é limitada pela prevalência de imunidades e princípios cujas funções voltam-se, de algum modo, à preservação da dignidade humana. Em relação ao último exemplo, a busca pela satisfação dos direitos fundamentais, por vezes, representará um contraponto aos interesses relacionados à concretização da tributação, mas ainda assim deverá a dignidade humana ser sobrelevada diante do papel que ocupa na essência do cidadão e, também, dada sua característica de aplicabilidade imediata.

O Estado, por possuir poder sobre todos os demais agentes privados que gravitam em seu envolvimento, tem o dever positivo de conferir os meios possíveis para a subsistência da vida digna. Nessa perspectiva, a atuação há de ser pautada em formas positivas - quando desempenha políticas públicas e toma ações de cunho social - ou negativas, como é o caso da presente proposta, na qual se entende pela necessidade de abstenção em tributar patrimônios intrinsecamente ligados à subsistência vital do contribuinte, que não apresentem efetiva capacidade contributiva. Desse modo, é necessária uma organização do sistema tributário nacional em que o ponto central seja o cidadão, para garantir-lhe o mínimo necessário vital para a concretização dos direitos fundamentais.

Sob essa perspectiva, a pesquisa tem por objetivo construir um estudo acerca da possível existência de uma imunidade tributária implícita na Constituição Federal, cujo núcleo de tutela é a concretização dos direitos sociais, capaz de reconhecer que a capacidade contributiva do contribuinte só é inicialmente auferida quando devidamente garantidas as condições básicas de vida. A construção teórica pretendida será baseada especialmente na discussão acerca da legitimidade da tributação, a partir da perspectiva de observância da moral e justiça fiscal.

A justificativa, por sua vez, está relacionada à identificação de que certos valores auferidos pelo contribuinte não são riquezas novas ou fatos signos presuntivos, mas apenas numerários necessários à manutenção de sua subsistência e à de sua família, com dignidade. Deste modo, considerando que há a necessidade de se promover uma ponderação da legitimidade da tributação com os direitos sociais, a pesquisa, como problemática, buscará responder se na Constituição Federal há uma imunidade tributária implícita destinada a preservar o mínimo existencial dos cidadãos, cujo fundamento derive da análise sistemática dos valores constitucionais que legitimam o exercício do poder de tributar.

Nessa linha, o item discutirá sobre as acepções de moral e justiça tributária. Já no item 2, discutirá acerca do aparente conflito teórico entre as legitimidades do exercício do poder de tributar derivadas de valores e da positividade de normas - legalidade -, especialmente no que tange à satisfação dos direitos fundamentais. No item 3, por sua vez, será discutida a imunidade tributária enquanto fenômeno de desoneração tributária dos direitos fundamentais, correlacionando-a à necessidade de proteção do mínimo existencial para a garantia da dignidade humana.

Como hipótese inicial, entende-se que, com base na existência da busca por uma justiça tributária, a capacidade contributiva, enquanto princípio que legitima o exercício da tributação, surge apenas a partir da dedução de despesas inerentes ao gozo do mínimo indispensável dos direitos sociais. A pesquisa partirá do paradigma dogmático do direito com ênfase em valores, e valer-se-á do método hipotético-dedutivo, com base em pesquisas bibliográficas e documentais, visando a elaborar um estudo exploratório e descritivo.

2 AS MANIFESTAÇÕES DA MORAL E DA JUSTIÇA NA TRIBUTAÇÃO

Moral e justiça são expressões axiológicas que imantam, de algum modo, o sistema jurídico. Pode ser, para os adeptos do constructivismo lógico - derivado do positivismo jurídico -, elementos subjetivos que vão integrar a percepção do legislador na criação de enunciados prescritivos; ou, para os dogmáticos com ênfase em valores - jurídicos culturalistas ou positivistas modernos - elementos indissociáveis do Direito, que comporão diretamente o conteúdo da norma, atribuindo-lhe a validade social. Independentemente da vertente observada, as duas expressões, hodiernamente, servem para enaltecer a probidade que do Estado se espera em vista à elevação do desenvolvimento econômico sustentado nas demandas sociais. Sob essa perspectiva, é inegável que aspectos éticos e morais estão inseridos diretamente na Constituição Federal, muito em razão do processo de constitucionalismo que passou a reconhecer a interligação dos discursos jurídico e moral.

Nesse sentido, inclusive, Rocha (1994)¹ é assente ao dizer que a moral é o pressuposto de atuação de um Estado para alcançar a justiça, pois representa “[...] um dos baluartes da confiança do povo no próprio Estado”; ou seja, é o parâmetro democrático que sobreleva o interesse público.

Se a moral é compreendida como “[...] o mundo da conduta espontânea, do comportamento que encontra em si próprio a sua razão de existir”², então se tem uma instrumentalidade para o alcance da justiça que significa, além de reconhecer os princípios que norteiam uma sociedade para basear toda a atividade jurídica³, uma forma de se restringir injustiças inconcebíveis⁴.

Pondera-se que há uma relação umbilical de ambas as definições. Mesmo que entre elas haja diferenças significativas, uma integra a função da outra, pois, sendo a moral instrumento à satisfação da justiça, esta, por sua vez, será também o meio pelo qual a moral social - enquanto produto comportamental do Estado e cidadãos - se satisfaz.

156 Desse modo, juntas, corroboram na busca da avaliação e aplicação da eficácia em questões distributivas.

Nesse ponto, adverte-se que há várias espécies de justiça que se relacionam à tributação, em que as principais são: ‘justiça tributária’, ‘justiça social’ e ‘justiça fiscal’⁵ - nestas três a ‘moral tributária’ se faz presente. Apesar do âmbito de abrangência de cada uma ser diversa, pondera-se que será trabalhada, aqui, apenas a ‘justiça tributária’, por ser apta e suficiente ao desenvolvimento das discussões.

O complemento ‘tributário’ para esses substantivos - ‘justiça tributária’ e ‘moral tributária’ - nada mais é do que um recorte metodológico para apreciação dos valores no âmbito do Sistema Tributário Nacional. O que tem de ser destacado, entretanto, é a importância de enaltecer essa discussão, em virtude da elevada capacidade do poder de tributar influenciar negativamente na satisfação do regime de direitos fundamentais. E não se refere exclusivamente a um dever do Estado em atuar de modo moral; mas, é elementar, também, que o próprio contribuinte cumpra seu dever moral de recolher tributos quando detiver capacidade contributiva, porque pagar tributo é um instrumento

¹ ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. Princípios constitucionais da administração pública. Belo Horizonte: Del Rey, 1994, p. 190-191)

² REALE, Miguel. Filosofia do direito. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 72.

³ RAWLS, John. Uma Teoria da Justiça. São Paulo: Martins Fontes, 1997.

⁴ SEN, Amartya. The Idea of Justice. Cambridge: The Belknap Press of Harvard University Press, 2009.

⁵ Para apenas clarificar o conteúdo de cada uma, é válido destacar os ensinamentos: “[...] a justiça fiscal consiste na formulação dos orçamentos públicos de forma a contemplar, por um lado, a previsão de receitas decorrentes da imposição de normas que contemplem uma tributação justa e, por outro lado, a fixação das despesas decorrentes da aplicação de critérios de justiça na distribuição de recursos. A justiça tributária consiste na orientação da imposição da justa tributação, de forma que as receitas a serem contempladas nos orçamentos anuais o sejam por desdobramento da adoção de normas tributárias com fundamento em princípios [...]. A justiça social consiste na realização dos gastos orçamentários vinculados ao princípio da necessidade, visando à redução das desigualdades sociais e regionais, com a finalidade de construir uma sociedade livre, justa e solidária, conforme determina a Constituição”. (MATTOS, Samuel da Silva. Princípio da progressividade tributária como pressuposto para realização da justiça social. In: MOTA, Sergio Ricardo Ferreira; BALHAZAR, Ubaldo Cesar. Direito tributário e outros temas: estudos desenvolvidos no programa de pós-graduação em direito da UFSC. Florianópolis: Insular, 2015, p. 283)

para se cumprir a civilidade social⁶. A ‘moral tributária’, portanto, se apresenta como dever aos contribuintes e entes públicos para alcançar a almejada ‘justiça tributária’.

A legitimidade de uma Lei importa na forma como ela se apresentará ao cidadão. Nesse raciocínio, a ‘moral tributária’ para o Estado exige uma atenção especial, porquanto a percepção sobre o conteúdo de justiça da Lei influenciará na própria conduta do contribuinte, especialmente quando se estiver diante de excessos. Por isso, Gerloff (1961)⁷ adverte que a ausência de legitimidade nas exações fiscais redundará “[...] sobre a conduta do contribuinte de forma tal que o efeito financeiro corre o perigo de se inutilizar ou de a tributação produza efeitos indesejáveis”, como, por exemplo, a resistência ou negativa em pagar sobre o pretexto da incompatibilidade com o ideal de ‘justiça tributária’, cuja reflexão é válida na ótica da eficácia social.

Meisel (1961)⁸ observa que, naturalmente, já há um desestímulo do contribuinte em realizar o pagamento do tributo, dado pelos fatos anteriores firmados em “[...] tradições de desumana opressão tributária e de brutal execução tributária, invencíveis resistências político-sociais e econômicas, não sociais e egoístas”. Essa circunstância está relacionada a um processo histórico que sequer foi capaz de preservar ideais morais compatíveis com o próprio constitucionalismo, tanto que os diálogos jurídico e moral no subsistema de direito tributário voltaram a ser retomados recentemente. Por sua vez, no mundo fenomênico, a subjetividade do contribuinte tem lhe orientado a diversos questionamentos até incompatíveis com o seu dever cívico, como (i) a relação custo *versus* benefício social no pagamento; (ii) a proeminência de uma emancipação e independência do Estado; (iii) o entendimento sobre a eficácia do uso de seu dinheiro se comparado à Administração Pública; (iv) uma ideia de igualdade egoística, que não seja distributiva ou substancial; (v) a justificativa de favorecimentos fiscais a grandes corporações ou blocos econômicos; dentre tantas outras, que, embora possam ser ilegítimas, sucedem momentos de opressão tributária⁹ ou da própria inércia do Estado em demonstrar a presença da ‘justiça tributária’.

A ausência da ‘moral tributária’ não pode ser tolerada por qualquer vertente, independentemente do agente. Todos, em comum, possuem um dever coletivo que não se destina apenas ao presente, mas tem por destinatárias, também, as futuras gerações. Assim, é certo dizer que a justiça está interligada à busca pela redução das desigualdades e ao desenvolvimento; e, para tanto, o tributo tem de ser empregado como instrumento que possibilite, na visão de Costa (2007)¹⁰, distribuir seus efeitos a todos (positivos ou negativos), mas, resguardando, em contrapartida, a satisfação mínima dos direitos fundamentais: “[...] a) os ônus e os bônus do todo social são repartidos entre todos, de acordo com critérios prévia e democraticamente definidos e segundo a capacidade e a necessidade de cada um; e b) é assegurado a cada indivíduo o mínimo indispensável a uma vida digna”.

A autora supracitada defende ser esse o caminho para alcançar a ‘justiça tributária’, pois, em sua compreensão, ela é “[...] o direito de ser tributado de maneira justa”¹¹. Nessa linha, pode-se abordá-la enquanto fundamento basilar do Sistema Tributário Nacional, haja vista em seu conteúdo contemplar a necessidade de garantia dos direitos fundamentais. É, portanto, o pressuposto de legitimidade para identificar a racionalidade de um tributo, que, na percepção de Nogueira (2004)¹², exige do Estado “[...] uma forte regulação na distribuição de bens na estrutura básica da sociedade”, até para incentivar o contribuinte em cumprir seu dever cívico, afinal, os ônus e bônus sociais devem a todos ser repartidos.

⁶ TORRES, Ricardo Lobo. O direito ao mínimo existencial. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

⁷ GERLOFF, Wilhelm. Doctrina de la economía tributaria. In: NEUMARK, Fritz. Tratado de finanzas. v. 2. Buenos Aires: El Ateneo, 1961, p. 287.

⁸ MEISEL, Franz. Técnica impositiva. In: GERLOFF, Wilhelm; NEUMARK, Fritz. Tratado de finanzas. v. 2. Buenos Aires: El Ateneo, 1961, p. 362.

⁹ TIPKE, Klaus. Moral tributária do estado e dos contribuintes. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2012.

¹⁰ COSTA, Regina Helena. Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade da lei tributária e direitos do contribuinte. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 379.

¹¹ Idem.

¹² NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. Direito financeiro e justiça tributária. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004, p. 113.

A questão legítima da 'justiça tributária', nesse caminho, funda-se no verbo 'distribuir'; e isso não ocorre à toa, na medida em que a justiça, enquanto acepção carregada de significações valorativas sociais, preocupa-se com a maximização da qualidade de vida de todos. Assim, é necessário distribuir, porque uns têm mais e outros têm menos; nem todos são materialmente iguais para sofrerem efeitos iguais e é essencial à garantia da igualdade substancial.

Essa distribuição não se cinge, entretanto, em um ato direto de entrega pelo Estado para assistência material aos direitos sociais; ela está relacionada à carga tributária, ou seja, ao reajuste normativo essencial ao cumprimento do postulado da igualdade substancial, para que todos sejam responsáveis pelo dever moral e cívico de recolher tributo, na medida de sua capacidade. É por meio dos princípios da pessoalidade, extrafiscalidade, seletividade, progressividade, vedação ao confisco e capacidade contributiva, dentre outros que sejam desdobramentos da isonomia ou se apresentem como direitos fundamentais, que será possível falar-se em uma 'justiça tributária'.

Embora Neumark (1994)¹³ advirta que a repartição tributária justa deva ser um "[...] imperativo ético para todo o Estado de Direito", o cenário há décadas observado por Meisel (1961)¹⁴ se mostra ainda muito atual: "[...] a equitativa distribuição da carga tributária aparece como o principal problema da economia impositiva". Isso somente será superado caso a 'justiça tributária' seja detidamente perquirida pelo Estado, e, principalmente, se a sociedade compreender que a partilha justa da carga tributária implica na equação dos ricos pagarem mais tributos, e os pobres menos. Nesse sentido, Lapatza (1988) melhor assevera:

[...] seria injusto que se fizesse pagar o mesmo que o titular de uma grande fortuna o mais humilde dos cidadãos. [...] Quanto maior seja a riqueza de um indivíduo, sua capacidade econômica, maior há de ser a quantidade com que haja de contribuir para o suporte das despesas públicas. Só assim se suportam de igual forma as cargas tributárias. Só assim estas cargas são igualmente gravosas para os distintos contribuintes¹⁵.

158

Sob essas considerações, volta-se a dizer: a 'justiça tributária' não será concretizada somente por iniciativa do Estado em amoldar seu sistema normativo para, com eficácia, privilegiar os postulados relacionados à igualdade substancial; é um dever cívico que exige uma postura ativa também da sociedade - diretamente relacionada à solidariedade -, com vistas a entendê-la enquanto uma aspiração necessária de incorporação ao sistema jurídico; afinal, o substrato que valida a vontade do povo encontra respaldo no respeito ao interesse das minorias.

Desse modo, ainda que a 'justiça tributária' possua um campo de legitimação aberto e axiologicamente indicado no texto constitucional, em contrapartida padece da devida positivação no campo infraconstitucional, para satisfazer a necessidade de distribuir equitativamente, na medida da estrita capacidade, os ônus da carga tributária. Pondera-se, por fim, que o problema não está somente na renda, mas deve constituir uma preocupação no âmbito tributário geral.

3 LEGITIMIDADE *VERSUS* LEGALIDADE: A TRIBUTAÇÃO SOBRE ASPECTOS RELACIONADOS AOS DIREITOS FUNDAMENTAIS

O poder de um Estado não parte de seu próprio reconhecimento em tal condição, mas, em verdade, funda-se na vontade do povo que, por meio do sufrágio e dos demais mecanismos de participação democrática, elege os designios, aspirações, interesses e valores que entende essenciais ao momento social.

Atualmente a democracia não está mais pautada na prevalência exclusiva da vontade da maioria, na medida em que gradativamente há um dimensionamento do seu conteúdo. Em termos linguísticos, pode-se dizer que o

¹³ NEUMARK, Fritz. Principios de la imposicion. 2. ed. Tradução de Luis Gutiérrez Andrés. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1994, p. 29.

¹⁴ MEISEL, Franz, op cit., 1961, p. 375.

¹⁵ LAPATZA, José Juan Ferreiro. Justicia tributaria. Revista de Direito Tributário, São Paulo, n. 46, p. 7-16, out./dez. 1988, p. 13.

seu conteúdo é elucidado por uma oração subordinada, com a finalidade de tentar prestigiar todos os desígnios sociais possíveis, cuja ideia, então, é que democracia deve ser visualizada como a vontade da maioria em respeito às minorias¹⁶. Nessa ótica, o poder da Administração Pública - aqui incluso o de tributar - será legítimo quando o critério de aferição de seu conteúdo estiver fundamentado em ideias de justiça e moral, compartilhado não por poucos cidadãos, mas a partir da intenção de alcançar a igualdade substancial¹⁷.

Díaz (1984)¹⁸ tece interessante observação ao dizer que, caso essa postura não seja adotada, garantida e detidamente perquirida pelo Estado - ou seus representantes -, a consequência será que “[...] a própria validade e vigência do Direito terminará mais cedo ou mais tarde gravemente ameaçada”. Em outros termos, orienta a percepção de que nem tudo o que é veiculado em Lei pode ser considerado como legítimo. E essa distinção é essencial, porquanto, pela presunção de validade de uma norma, aliada à legalidade estrita que vincula a Administração Pública, é possível dizer que mesmo amparado em enunciados prescritivos, há situações que representarão ofensa a direitos fundamentais e, portanto, tornarão a atuação do Estado e/ou o conteúdo do enunciado prescritivo ilegítimos, redundando, assim, naquilo que o autor acima mencionou: uma ameaça à validade do sistema de Direito.

A legitimidade - abordada na ideia de legitimar um ato - funda-se na presença de uma justificativa razoável para o exercício do poder, que, na visão de Höffe¹⁹ (2006), significa “[...] reconhecê-la ou demonstrar seu acordo com a justiça”. Sob essa premissa, em uma linha hierárquica de aplicação de normas jurídicas, o fundamento de toda validade estará na Constituição Federal e, se a dúvida sobre a legitimidade estiver pautada no próprio Texto Maior, ele derivará de uma análise sistemática e da aplicação técnica da ponderação. Além do mais, no contexto dos direitos fundamentais, é premente estar atento à previsão do §2º, do artigo 5º, da Constituição Federal, que apresenta uma cláusula aberta para reconhecimento de outros direitos, mesmo se não expressos no ordenamento jurídico interno²⁰, em razão do reconhecimento da importância do direito internacional dos direitos humanos.

Para Cademartori (1999)²¹, “[...] a legitimidade é o termo mais carregado de significado valorativo”, razão pela qual o poder somente será dotado dessa condição se assegurar o que é justo e for merecedor de aceitação social, em virtude da presença de uma valorização baseada na predominância daquilo que é essencial ao sistema jurídico de uma Nação, construído historicamente por meio de lutas, irredutíveis e aspirações sociais. Caso inexista parcial ou integralmente a justificativa nesses moldes, estar-se-á diante de uma ilegitimidade e, assim, conforme adverte Grau (1988)²², o sistema de Direito “[...] deixa[rá] de ser instrumento de organização social e passa[rá] a cumprir a função de organizar e justificar o exercício do poder um determinado grupo” ou em benefício a poucos agentes.

O sistema de Direito positivo deve utilizar de sua força coercitiva para a consecução dos objetivos do Estado, sempre pautado nos adjetivos ‘necessidade’ e ‘justiça’ - poder coercitivo necessário e justo²³. Nem sempre, entretanto, ele estará confluyente com as demandas ou pretensões sociais, e isto, por sua vez, não será razão suficiente para afirmar uma ilegitimidade da atuação do Estado, pois a fundamentação de um ato, no plano sociológico, relaciona-se,

¹⁶ CAGGIANO, Monica Herman Salem. Democracia x constitucionalismo: um navio à deriva? São Paulo: Comissão de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da USP, 2011.

¹⁷ WOLKMER, Antônio Carlos. Ideologia, estado e direito. 4. ed. São Paulo: RT, 2003.

¹⁸ DÍAZ, Elías. De la maldad estatal y la soberania popular. Madrid: Debate, 1984, p. 85.

¹⁹ 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.

²⁰ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10 mar. 2021.

²¹ CADEMARTORI, Sérgio. Estado de direito e legitimidade: uma abordagem garantista. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999, p. 93.

²² GRAU, Eros Roberto. Direito, conceitos e normas jurídicas. São Paulo: RT, 1988, p. 37.

²³ TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. 3. ed. v. 3. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

também, à sua efetividade²⁴ e eficácia²⁵.

Valendo-se de um silogismo para tentar exemplificar a narrativa, é possível, em primeira premissa, questionar se: a tributação sobre a renda, analisada no âmbito social, é aceita com unanimidade pelos cidadãos? A resposta, apesar de ser negativa, não possui o condão de afastar a efetividade - possibilidade do cumprimento pelos destinatários da norma - e a eficácia - função social do enunciado prescritivo - do instrumento de arrecadação, que está relacionado à promoção do bem comum. Entretanto, ao complementar o questionamento e constituir a segunda premissa para verificar se a tributação sobre a renda de pessoas pobres é aceitável; independentemente da resposta obtida, tendencialmente serão identificadas a inefetividade e a ineficácia da medida, porquanto, se ausente o signo presuntivo de riqueza que constitua renda, não haverá, como consectário lógico, a capacidade contributiva dos cidadãos em pagar tributos e, portanto, a norma não poderá ser cumprida pelos destinatários sem que haja demasiado sacrifício de seus direitos fundamentais.

Nessa senda, em arremate ao raciocínio dedutivo e lógico, é possível afirmar, no âmbito sociológico, que: exigir pagamento de quem não possua condição de pagar - sem prejuízo à satisfação mínima de direitos - é contrário aos próprios fundamentos e objetivos da República, que estão vinculados à preservação da dignidade humana, à garantia da cidadania, à busca pela construção de uma sociedade justa e solidária, capaz de garantir o desenvolvimento nacional e erradicar a pobreza, tudo para a promoção do bem de todos²⁶.

Pretende-se salientar com essa construção que, embora legalidade e legitimidade estejam em relação íntima e intrínseca - dado que a legitimidade se expressa por meio da legalidade, e esta, por sua vez, retira seu fundamento de validade daquela - ainda assim devem ser observadas por planos distintos, para conseguir congregá-las ao sentido que melhor expresse o ideal de justiça.

160

Desse modo, a legalidade, enquanto elemento jurídico, manifesta a qualidade do exercício do poder, pois deriva de uma estrutura normativa positiva e vigente²⁷. Já a legitimidade, como conceito formado por acepções políticas, filosóficas, econômicas e sociológicas, deriva de fatos sociais e princípios valorativos, cuja força não se pauta no império dos enunciados prescritivos, mas sim na vontade subjetiva e nos interesses dos agentes sociais²⁸. Para se prestar à justiça necessária, a convergência de ambas tem de integrar um instituto munido de forças coercitivas do Estado e subjetiva-axiológica voluntária da sociedade, capaz de resultar em uma expressão linguística composta por substantivo e adjetivo importantes: 'Lei legítima' - ou em outras variações aplicáveis: 'Lei justa' e 'poder legítimo'.

Conforme leciona Wolkmer (2003)²⁹, essa concepção é essencial, pois, a legalidade no sistema de Direito, exarada em sua função principal prescritiva e reguladora de condutas humanas, tem de "[...] fazer com que a dominação não seja tida como uma violência". Para tanto, a legitimidade, enquanto instrumento de fundamentação que integra o conteúdo da Lei, auxilia para que "[...] o legal apareça para os homens como legítimo, isto é, como é justo e bom", tornando, assim, socialmente fácil o cumprimento da norma e sem demasiado sacrifício dos direitos fundamentais.

O problema da aplicação das questões externas ao direito posto está na formação de um sistema baseado na exigência da positivação prescritiva das condutas humanas, sob o pretexto de se buscar ao máximo estabelecer a segurança no ordenamento, a partir da indicação das 'regras do jogo'. Nessa vertente, inclusive, prepondera-se o argumento de que os fatos sociais e a axiologia - bases para legitimidade ou elementos essenciais ao culturalismo

²⁴ Em relação à Lei, trata-se de expressão empregada como elemento capaz de ser imposta a todos e, por consequência, também cumprida dessa maneira.

²⁵ Em relação à Lei, trata-se de expressão empregada como elemento capaz de verificar o cumprimento social de sua função, especialmente para dar concretezude ao motivo pelo qual foi estabelecida.

²⁶ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, op cit., 1988.

²⁷ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário. 8. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

²⁸ WOLKMER, Antônio Carlos, op cit., 2003.

²⁹ Ibidem, 2003, p. 201.

jurídico³⁰ - necessitam realmente de ser observados, mas que eles, em contrapartida, situam-se apenas no plano do 'ser' e vão integrar não diretamente a norma, mas a vontade subjetiva do precursor responsável por criar enunciados prescritivos (Poder Legislativo)³¹.

Em termos de lógica, no contexto jurídico-social que constitui o sistema de Direito Positivo, a norma, após perpassar pelo processo legislativo necessário à introdução veicular, despe-se de qualquer característica fático-real, pois as elucubrações empíricas de ordens sociais e/ou culturais que vierem a integrar a percepção do legislador deixam de ser aspirações do plano do 'ser' e alcançam a posição do 'dever-ser' jurídico. Assim, por meio dos enunciados prescritivos é que se extrai a capacidade de criar deveres ou direitos em qualquer dos modais deônticos: obrigação, proibição e permissão³².

O resultado disso, então, parece ser a extração da força da legitimidade das aspirações da sociedade, que fica impedida de estabelecer deveres morais ou de justiça se o conteúdo de um enunciado prescritivo não conseguir corresponder essencialmente à valorização da dignidade humana. Não se olvida, aqui, que a Constituição Federal detém um conteúdo valorativo aberto para servir de orientação para o ordenamento jurídico e legitimar a atividade legislativa, mas o reclamo relaciona-se ao império da positividade como instrumento exclusivo regulador das relações sociais.

Como a Constituição Federal é um construto histórico pautado na valorização da dignidade humana³³, seu texto é claro e aberto ao legitimar o reconhecimento de diversas categorias de direitos fundamentais, que insurgem não apenas em virtude de previsão expressa. Nesse contexto, valendo-se dos ensinamentos de Silva (2014)³⁴, tem-se que os direitos e garantias fundamentais não são cláusulas taxativas, razão pela qual podem ser verificados dos seguintes modos: “[...] a) os expressos (art. 5º, I a LXXVIII; b) os decorrentes dos princípios e regimes adotados pela Constituição [e]; c) os decorrentes de tratados e convenções internacionais adotados pelo Brasil”. Essa colocação é válida, porquanto as demandas fáticas da sociedade - interna ou internacional - constantemente são amoldadas para exigir ou orientar o reconhecimento de novas categorias de direito; e, para a viabilidade disso, não há espaço para um sistema jurídico rígido, no qual as expressões máximas de tutela tenham de ser exclusiva e diretamente positivadas.

Pondera-se que essa circunstância em nada é conflitante com o positivismo jurídico, posto que toda norma jurídica geral e abstrata extrai da Constituição Federal seu fundamento de validade. Esta, por sua vez, é apta a legitimar ou não um enunciado prescritivo a partir da conjugação de diversos elementos que estejam inseridos no Texto Maior, ainda que a hermenêutica exija a conjugação de várias orientações (princípios ou regras) para melhor extrair a eficácia e a efetividade de uma norma.

Importando essa abordagem ao âmbito do subsistema de Direito Tributário, elucida-se, em primeiro lugar, que a legalidade do exercício do poder de tributar deriva dos inúmeros instrumentos normativos sobre o assunto (Constituição Federal, Leis Ordinária e Complementar, Decretos, Portarias, Resoluções, entre outros). Já a legitimidade, por sua vez, está inserida no texto constitucional, por ser a representação máxima da vontade do povo, elaborada com ênfase em valores, interesses, desígnios e aspirações, tudo com a intenção de constituir limitações ao Estado brasileiro no cumprimento dessa atividade³⁵. Assim, a legitimidade limita o exercício do poder de tributar com base

³⁰ O culturalismo jurídico orienta à percepção que o Direito não decorre de um esquema lógico-racional cuja satisfação se opere somente por meio da vontade exarada em instrumento positivo. Pelo contrário, adverte que o sistema jurídico é construído e aperfeiçoado a partir da realidade jurídica na qual está inserida, razão pela qual a norma é um resultado da compreensão de fatos sociais e valores importantes à sociedade.

³¹ TOMAZINI CARVALHO, Aurora. Curso de teoria geral do Direito (o Constructivismo Lógico-Semântico). São Paulo: Noeses, 2012.

³² Idem.

³³ TORRES, Ricardo Lobo, op cit., 2005.

³⁴ SILVA, José Afonso da. Curso de direito constitucional positivo. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 184.

³⁵ TORRES, Ricardo Lobo, op cit., 2005.

no reconhecimento de direitos e deveres recíprocos para os entes políticos e contribuintes, enquanto que a função regulamentadora fica a cargo da legislação infraconstitucional.

Se o poder é o exercício coercitivo de uma vontade exarado por Lei, sustentada pela sua presunção de validade, é difícil dizer que ele se autolimita. Assim, não é à toa que a Constituição Federal fixou os estritos limites legítimos do poder de tributar ao dispor sobre a outorga do campo de competência dos entes políticos, cujas atuações ficarão condicionadas somente àquilo que lhe foram autorizados a fazer. Entretanto, salienta-se que, ainda assim, é resguardado a esses agentes, dentro de seu âmbito de competência, autolimitar - e essa expressão é empregada pela possibilidade de manifestação da vontade em fazê-lo - ainda mais seu poder de tributar, a depender da conveniência territorial e da existência de legitimidade para tanto; isso tudo, com a pretensão de garanti-los uma margem estrutural interna de organização tributária. A legitimidade, portanto, em primeiro momento se manifesta à tributação; e esta, por sua vez, legitima a própria atividade do Estado³⁶.

O legislador constituinte, ciente que a tributação dá azo a uma das relações mais complexas e tormentosas entre Estado e contribuinte³⁷, buscou atenciosamente impor limites ao exercício do poder de tributar, por meio da definição específica de princípios, regras, imunidades tributárias, valores, dentre outros. Assevera-se, também, que a limitação é auferida, em termos sistemáticos, pela proeminência e aplicabilidade imediata de toda norma definidora de direitos e garantias fundamentais assegurados aos cidadãos (art. 5º, §1º, CRFB). E isso é essencial ao sistema jurídico, porquanto, como bem elucida Höffe (2006)³⁸, “[...] fixa a origem, a amplitude e os limites de uma ordem positiva de direito e de Estado”, para representar segurança mínima dos cidadãos em relação ao Estado; mas não significa, necessariamente, que ela deve ser rígida para deixar de reconhecer a proeminência de outros axiomas.

Corroborando essa ideia, Baleeiro (2001)³⁹ relembra que o sistema constitucional opera “[...] sob complexa aparelhagem de freios e amortecedores, que limitam os excessos acaso detrimientosos à economia e à preservação do regime e dos direitos fundamentais”. Em verdade, os direitos fundamentais, na lição de Ferreira Sobrinho (1996)⁴⁰, “[...] materializam uma primeira conformação da denominada competência tributária, uma vez que ela somente pode ser validamente exercitada se e enquanto respeitar tais direitos”; ou seja, no plano jurídico, eles “[...] impedem que a tributação se desenvolva sem a sua observância”. Não poderia ser outra a acepção, porquanto toda a construção do sistema jurídico parte do pressuposto da preservação da dignidade humana.

Pode-se dizer, assim, que no processo evolutivo, mesmo que o Direito tenha a capacidade de construir ou adaptar sua própria realidade (autopoiese), os limites à tributação e, tampouco aos entes políticos, não estão restritos exclusivamente em uma seção positiva da Constituição Federal, mas, conforme adverte Ataliba (2007)⁴¹, há de se ater ao “[...] perfeito entendimento às exigências constitucionais explícitas e implícitas”, que decorrem de previsão direta e positiva com conteúdo literalmente claro, ou como construção da norma jurídica advinda do exercício hermenêutico do sistema constitucional.

Essa acepção valorativa, além de buscar ampliar o campo de legitimidade da tributação e dos Entes Públicos, serve para evitar, também, o problema apontado por Marshall (1819)⁴² no julgamento do emblemático caso *McCulloch v. Maryland*: “[...] o poder de tributar envolve o poder de destruir”, pois “[...] aqueles que têm poder podem dele

³⁶ TORRES, Ricardo Lobo, op cit., 2005.

³⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

³⁸ HÖFFE, Otfried, op cit., 2006, p. 925.

³⁹ BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 7. ed. atual. de Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 2.

⁴⁰ FERREIRA SOBRINHO, José Wilson. Imunidade tributária. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1996, p. 100.

⁴¹ ATALIBA, Geraldo. República e constituição. 2. ed. Atualização de Rosalea Miranda Folgosi. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 178.

⁴² MARSHALL, John. Case *McCulloch v. Maryland*. United States of America: Supreme Court of the United States, 1819.

abusar". E isto, por sua vez, não ocorrerá enquanto a supremacia da Constituição Federal operar na condição de sistema garantidor de direitos fundamentais.

A tributação, então, tem de ser percebida pelo cidadão e exigida pelo Estado como um dever-direito essencial à manutenção da civilização, sempre com vistas à garantia dos direitos fundamentais. Assim, no âmbito da justificação do plano ideal, a equação para dizer o que é tributariamente justo - ou não - pode se operar conforme os ensinamentos de Gerloff (1961):

[...] o limite da tributação equivale àquela medida da tributação que, ao se ultrapassar, produz consequências indesejáveis ou imprevisíveis, de tal modo que provoca efeitos que menosprezam a finalidade da tributação ou que se opõem a reconhecidos postulados políticos, econômicos e sociais⁴³.

Nos dizeres do autor supracitado, a legitimidade e, portanto, a justiça da tributação, deixam de estar presentes diante do excesso de poder. Nem sempre a Constituição Federal será instrumento suficiente à limitação imediata dele⁴⁴; por isso, é garantido aos entes políticos, também, autolimitar sua competência para equalizar o sistema tributário, todos retirando o fundamento de validade da mais importante manifestação de poder que há em um sistema democrático: vontades, necessidades e aspirações de um grupo ou povo, que são as bases de formulação dos direitos fundamentais.

Em conclusão, a legalidade do exercício de um poder, especialmente o de tributar, só poderá ser considerada como legítima se for carregada da garantia dos direitos fundamentais. Além dos princípios que traduzem segurança jurídica ao contribuinte sobre a sistemática e o dever de ser recolhidos tributos, é essencial que a capacidade contributiva seja detidamente priorizada em conjunto à satisfação real dos direitos que servem de instrumentos para elevação da dignidade humana.

3 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO MÍNIMO EXISTENCIAL

As desonerações tributárias⁴⁵ tratam de instrumentos próprios do direito tributário, cuja função precípua no ordenamento jurídico volta-se à preservação da seletividade e da capacidade contributiva, enquanto meios para efetivar a inclusão social. Atribui-se ao poder do Estado em tributar uma função social, com a finalidade de se alcançar a justiça tributária de modo distributiva, sob o fundamento da igualdade. Para esse objetivo, cria-se um fator de discriminação visando a diferenciar sujeitos que estejam em situações desiguais e, desse modo, garantir a eficácia do postulado da igualdade.

A imunidade tributária é uma norma jurídica de estrutura, cuja finalidade, como bem leciona Chiesa (2003)⁴⁶, consiste na delimitação da competência dos entes políticos em "[...] instituir tributos sobre determinadas situações, bens ou pessoas. São normas que, juntamente com as de competência, delinham o campo impositivo dos entes tri-

⁴³ GERLOFF, Wilhelm, op cit., 1961, 287.

⁴⁴ TORRES, Ricardo Lobo, op cit., 2005.

⁴⁵ Como a abordagem da pesquisa cinge-se a imunidade, será tratada somente ela enquanto fenômeno de desoneração. Todavia, para melhor suporte ao leitor, é importante fazer uma distinção com a isenção. Ao ser concedida uma imunidade, sequer ocorrerá a incidência do tributo, ou seja, a obrigação sequer irá existir no plano concreto. Em sentido diametralmente oposto, verifica-se que na isenção ocorrerá a incidência do tributo, todavia, em virtude de uma condição específica determinada pelo ente político, o contribuinte fica desobrigado do recolhimento dos valores devidos. Na ótica do contribuinte pouca coisa é alterada, pois tanto a isenção quanto a imunidade surtirão o mesmo efeito no que se refere ao pagamento de determinado imposto, contudo, considerável diferença se verifica no caráter criador e aplicador dos dois institutos. A imunidade decorre de previsão constitucional, que disporá sobre as situações específicas em que o Estado não poderá onerar o contribuinte por meio da cobrança de um imposto, justamente porque há uma delimitação na sua competência. Já na isenção o próprio ente político irá estabelecer os casos em que o contribuinte estará desobrigado do pagamento de determinado imposto, em razão de ser a isenção uma norma jurídica de estrutura que ataca à norma jurídica de incidência tributária.

⁴⁶ CHIESA, Clélio. A competência tributária do estado brasileiro: desonerações nacionais e imunidades condicionadas. São Paulo: Max Limonad, 2003, p. 115.

butantes”, uma vez que se prestam a fixar parâmetros à atividade legislativa na elaboração das demais normas (sejam elas de estrutura ou de conduta).

A importância desse instituto ao ordenamento jurídico é tão elevada que Chiesa (2003)⁴⁷ as denomina como sendo “normas constitucionais completas”, na medida em que sequer poderá ser exercida atividade legiferante com o objetivo de restringi-la, mas tão somente esclarecê-las a partir da hermenêutica. Isso porque, o plano de fundo das imunidades não consiste em uma abordagem sobre competências, mas sim incompetências, ou seja, vedações constitucionais para a proteção de sujeitos e objetos. O autor pondera sua definição como sendo “[...] um conjunto de normas jurídicas contempladas na Constituição Federal que estabelecem a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para instituírem tributos sobre certas situações nela especificadas”⁴⁸, do qual pode ser complementada aos adjetivos ponderados por Carrazza (2013)⁴⁹, que anuncia finalidades específicas do instituto para tutelar: pessoas, objetos ou finalidades coligadas a fatos, bens ou situações que possuem um valor jurídico relevante.

Um ponto que merece destaque é que a interpretação a ser conferida em normas imunizantes não pode ser de análise restritiva do instituto, mas deve observar, sobretudo, a construção do sistema jurídico, a fim de reconhecer a existência de valores que norteiam a teleologia da Constituição Federal e, portanto, atribuem-lhe maior eficácia, justamente pela carga axiológica que carrega em seu conteúdo⁵⁰.

Essa compreensão advém da incorporação de valores ao positivismo, em que a norma jurídica, especialmente aquela que compõe o topo da pirâmide hierárquica interna, deve ser integrada a partir de valores caros à sociedade e com uma visão jurídico-sociológica⁵¹. Nesse sentido, a norma jurídica de imunidade tributária coaduna com os fundamentos e objetivos da República, que reiteradamente são reafirmados em agendas internacionais preocupadas na concretização da sustentabilidade⁵² e em encontrar meios de se alcançar um maior índice de qualidade de vida digna.

164 Ao abordar a ótica geral da interpretação sobre as imunidades, Tepedino (1994)⁵³ aduz que a concessão de uma imunidade não consiste em mero benefício, mas sim na intenção de tutelar um “[...] valor jurídico tido como fundamental para o Estado. Daí porque a interpretação das alíneas do artigo 150, VI, da Constituição Federal de 1988 deve ser ampla e teleológica, nunca restritiva e literal”. Acerca desse assunto, é salutar os ensinamentos de Carrazza (2008) sobre a definição de imunidade tributária:

As normas constitucionais que, direta ou indiretamente, tratam do assunto fixam, por assim dizer, a incompetência das entidades tributantes para onerar, com exações, certas pessoas, seja em função de sua natureza jurídica, seja porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações⁵⁴.

⁴⁷ CHIESA, Clélio op cit., 2003, p. 120.

⁴⁸ Idem

⁴⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 29. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 112.

⁵⁰ CARRAZZA, Roque Antonio, op cit., 2013, p. 112

⁵¹ SANTOS, Leonardo Caixeta; OLIVEIRA, Leandro Córrea. A função social da propriedade imobiliária nas constituições republicanas brasileiras: da estrutura à função. Revista de Direito Brasileira, São Paulo, v. 14, n. 6, p. 109-127, maio/ago. 2016. Disponível em: <https://www.indexlaw.org/index.php/rdb/article/view/2973/2754>. Acesso em: 25 mar. 2021.

⁵² Sobre a preocupação com a sustentabilidade, ensinam que: “[...] os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável são reflexos do atual estágio dos direitos humanos globalmente considerados, seja porque consistem numa reafirmação do rol de tais direitos, seja porque trazem metas concretas com a finalidade de alcançá-los e protegê-los. [...] alguns objetivos e metas consistem verdadeiramente em reiterações de direitos civis e políticos e direitos econômicos, sociais e culturais já consagrados (direitos de primeira e segunda geração). Outros, dizem respeito às formas de implementação de tais direitos, notadamente os sociais, dispondo sobre meios concretos para se alcançar o desenvolvimento sustentável, inclusive no que toca a questões financeiras, de disponibilização de crédito e de crescimento econômico dos países, consistindo assim em preceitos relativos aos direitos de terceira geração”. (SILVEIRA, Vladimir Oliveira; PEREIRA, Tais Mariana Lima. Uma nova compreensão dos direitos humanos na contemporaneidade a partir dos objetivos de desenvolvimento sustentável (ODS). Revista Jurídica Cesumar - Mestrado, v. 18, n. 3, p. 903-931, set./dez. 2018, p. 924.

⁵³ TEPEDINO, Gustavo. Aspectos Polêmicos do Tratamento Fiscal Conferido aos Templos e às Entidades de Fins Religiosos. Revista da Procuradoria-Geral da República, n. 5, 1994, p. 12.

⁵⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de direito constitucional tributário. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 705.

A colocação feita pelo autor acima sobre as imunidades tributárias serem normas constitucionais que tratam ‘direta’ ou ‘indiretamente’ do assunto merece elevada importância. Para os positivistas jurídicos, especialmente os que veem o Direito como um sistema lógico, como é o caso de Carvalho (2017)⁵⁵, a imunidade deriva exclusivamente de norma expressa: “[...] a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição da República, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional”. Pautando-se na análise literária das palavras ‘finita’, ‘imediate’, ‘determinada’ e ‘expressa’, essas colocações traduzem a ideia que imunidade derivaria apenas das hipóteses diretas e indicadas que a Constituição Federal traria. Entretanto, ao destacar o emprego das palavras ‘direta’ ou ‘indiretamente’ mencionadas por Carraza (2008)⁵⁶, é possível construir o discurso que a imunidade deriva de vários postulados constitucionais, que não apenas aqueles expressos.

Na condição de instrumento para a incompetência tributária, mesmo que haja significativa divergência sobre imunidade ser uma regra ou um princípio jurídico, ela mantém um papel vinculativo dos entes políticos - comum das regras jurídicas de estrutura -, mas também possui conteúdo axiológico determinante à configuração de um princípio. Na visão de Becker (2007)⁵⁷, seria ela uma regra constitucional, pois impõe, em um modal deôntico, a vinculação do legislador originário à obrigação “[...] de escolher fatos-signos presuntivos de renda ou de capital para a composição da hipótese de incidência do tributo, mas também e principalmente o dever de criar isenções tributárias que resguardem a imunidade tributária”. De outro norte, Pestana (2001)⁵⁸ elucida-a enquanto um princípio, diante da “[...] posição de proeminência que ocupa no ordenamento constitucional brasileiro, dotada de intensa consistência, considerável peso e importância, indiscutível normatividade”.

Apesar da divergência, parece ser mais correta a compreensão que as imunidades tributárias podem ocupar ambas as posições. Assim, como bem salienta Torres (2005)⁵⁹, sua adequação dependerá “[...] das circunstâncias de sua aplicação ou do grau de sua positividade”; em outras palavras, uma, por consequência, não exclui a outra e sua impressão em determinada condição variará conforme a possibilidade de aplicação - subsunção mediata ou imediata. Nos casos do artigo 150, inciso VI, da Constituição Federal, há regras de imunidade, posto que nelas visualiza-se, de plano, a completude declaratória da norma: ser vedado aos entes públicos instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços entre eles; sobre templos de qualquer culto, dentre outras hipóteses indicadas no mencionado dispositivo⁶⁰. Por sua vez, se revestirá da condição de princípio se for necessária a técnica hermenêutica. Em sentido mais acentuado, Torres (2005) diferencia:

[...] as imunidades estão compreendidas nos princípios que declaram os direitos fundamentais do cidadão brasileiro (art. 5º da CF) e os direitos fundamentais do contribuinte (art. 150, incisos IV, V e VI), positivados com a intermediação dos princípios formais da razoabilidade, ponderação e igualdade. [...] É regra meramente declaratória, mas que se abre à subsunção. A dimensão de regra da imunidade surge também na delimitação da competência dos entes tributantes, de natureza também declaratória⁶¹.

A caracterização como regra ou princípio, embora influencie na subsunção do fato à norma jurídica, não lhe extrai a força axiológica do instituto. Não se olvida que sua aplicação enquanto princípio exigirá dos operadores uma

⁵⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 341.

⁵⁶ CARRAZZA, Roque Antônio, op cit., 2008.

⁵⁷ BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 530.

⁵⁸ PESTANA, Márcio. O princípio da imunidade tributária. São Paulo: RT, 2001, p. 112.

⁵⁹ TORRES, Ricardo Lobo, op cit., 2005, p. 49.

⁶⁰ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, op cit., 1988.

⁶¹ TORRES, Ricardo Lobo, op cit., 2005, p. 49-50.

retórica argumentativa, mas a legitimidade, reforça-se, está precipuamente na preocupação de desonerar pessoas, bens ou situações do império do poder de tributar.

A desoneração tributária, compreendida nos vocábulos 'intangibilidade' e 'intributabilidade', busca uma proteção àquilo que é, de alguma maneira, essencial. Em relação aos direitos fundamentais, por compor o núcleo da dignidade humana, tem-se a exigência da obrigação de proteção no âmbito tributário, pois a legitimidade do exercício do poder de tributar deriva do sistema valorativo advindo da Constituição Federal. As hipóteses de imunidade, assim, não encerram somente nas prescrições expressas, mas, principalmente, de tudo quanto necessário (moral) à satisfação de uma qualidade mínima substancial da vida com dignidade (justiça). Portanto, são tributariamente intangíveis pelo Estado os instrumentos que auxiliam na satisfação do mínimo existencial dos cidadãos.

O mínimo existencial deve ser compreendido como um conjunto de direitos básicos - especialmente os sociais - que devem ser garantidos aos cidadãos, para o pleno exercício das liberdades pautadas na proeminência da dignidade humana. Na visão de Campelo Filho (2017)⁶², está relacionado à impossibilidade de reduzir drasticamente o núcleo da dignidade humana:

O mínimo existencial costuma a ser identificado como a fração mais básica e elementar dos direitos fundamentais, sem o qual os indivíduos não alcançarão condições para viver e se desenvolver adequadamente. Dele decorre o núcleo irredutível do princípio da dignidade da pessoa humana. No Estado Democrático de Direito, é reforçado tanto pelo Princípio da Separação de Poderes quanto pelo conteúdo normativo dos princípios, haja vista, ambos pressupõem a proteção de um conjunto irrestringível de direitos.

166

O esforço hermenêutico para o reconhecimento de um direito fundamental ao mínimo existencial redundará em duas obrigações ao Estado: (i) de ordem positiva, que está no dever de ser garantidas prestações sociais aos seus tutelados; e (ii) de ordem negativa, relacionada intimamente com a narrativa ora empregada, exigindo que o Estado não intervenha nas condições básicas de satisfação de seus súditos. Em relação a esta última, Torres (2009)⁶³ é incisivo ao dizer que “[...] o poder de imposição do Estado não pode invadir a esfera da liberdade mínima do cidadão representada pelo direito à subsistência”, cuja extensão alcança, inclusive, “[...] a absoluta impossibilidade de incidência de tributo que coloque em risco a sobrevivência da instituição familiar”⁶⁴. Em matéria tributária, então, o mínimo da existência está voltado ao dever negativo imposto ao Estado em não exigir tributo de patrimônio jurídico essencial dos cidadãos.

Borges (2007)⁶⁵, comungando dessa posição, elucida 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 a existência humana”. A conotação possui fundamento em valores de ‘justiça tributária’, manifestada antes da capacidade contributiva; ou seja, somente haverá para os entes políticos a competência de tributar patrimônios se estiverem previamente presentes as condições básicas de vida com dignidade para os contribuintes.

Essa acepção é tão intensa que Nogueira (2004)⁶⁶ chega a dissociá-la da capacidade contributiva, e a define como um próprio direito dos cidadãos, voltados: “[...] à intributabilidade de um mínimo essencial, ou mínimo social, índice justo de bens de primeira necessidade, abaixo do qual as pessoas simplesmente não podem participar da sociedade

⁶² CAMPELO FILHO, Mussoline Batista. Tributação indireta: princípios da vedação de confisco e a capacidade contributiva - a mitigação do mínimo existencial. 2017. 127f. Mestrado (Direito Social) - Universidade de Santa Cruz do Sul, 2017, p. 101.

⁶³ TORRES, Ricardo Lobo, op cit., 2009, p. 184.

⁶⁴ TORRES, Ricardo Lobo. Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 139.

⁶⁵ BORGES, José Souto Maior. Teoria geral da isenção tributária. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 55.

⁶⁶ NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima, op cit., 2004, p. 87.

como cidadãos”. De forma mais elucidativa, Becker (2007)⁶⁷ explica o dever do legislador em buscar criar hipóteses de incidência que constituam, realmente, “[...] signos presuntivos de renda ou capital acima do mínimo indispensável”. Nessa linha, não será qualquer valor ou patrimônio um signo presuntivo de riqueza para efeitos do exercício do poder de tributar, pois ele somente insurgirá, de maneira legítima, se resguardados os direitos fundamentais.

Essa ideia pode ser mais bem visualizada a partir do seguinte exemplo: 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).

A situação hipotética é capaz de denotar como é possível inexistir a capacidade de pagamento do mencionado tributo, ainda que se verifique a presença de patrimônio. O fato de ter sido integrado à sua propriedade bem imóvel com elevado valor de mercado, por estar situado em bairro atualmente bom no município - situação diferente do momento em que foi adquirido pela genitora, que já estava nele estabelecida por mais de 30 (trinta) anos -, não se traduz em signo presuntivo de riqueza suficiente à possibilidade de incidência do tributo. Ademais, o valor auferido como renda mensal por ele (R\$ 1.500,00) tampouco corrobora a ideia de ser possível a satisfação do crédito tributário, dado que seriam necessários, ao menos, 28 (vinte e oito) meses de trabalho para se alcançar o valor do tributo; isso sem considerar os gastos necessários à manutenção da vida com dignidade, como, por exemplo, alimentos, lazer, saúde, educação, entre outros.

É por situações como essas - inúmeras no cenário econômico-social - que Goldschmidt (2003)⁶⁸ defende a necessidade que a riqueza patrimonial, para efeitos do exercício do poder de tributar, “[...] exceda o mínimo necessário para a realização de direitos constitucionais básicos, sem os quais se torna impossível falar em existência digna”. Essa percepção é essencial e sugere a existência de uma imunidade tributária implícita na Constituição Federal, cujo fundamento de legitimidade está sistematicamente nela inserida. Não apenas isso, mas exige do Estado o dever de desonerar o mínimo existencial quando incompatível à busca pela justiça tributária e, por consequência, ausente dos parâmetros morais.

O reconhecimento da necessidade de ponderar a legitimidade da tributação diante do mínimo existencial há muito tempo é debatido. Na economia liberal, por exemplo, Smith (1988)⁶⁹, ao recomendar suas ‘máximas’ para atividade tributante do Estado, indicou, além de aspectos relacionados à publicidade e à legalidade, que “[...] todo imposto deve ser planejado de tal modo que retire e conserve fora do bolso das pessoas o mínimo possível, além da soma que ele carrega para os cofres”. Isso importa diretamente nos ensinamentos de Tipke (2012)⁷⁰, ao dizer que o patrimônio é passível de tributação “[...] na medida em que isso não leve - a curto ou longo prazo - ao esgotamento da fonte tributária”.

Pelos diversos postulados presentes no texto constitucional, torna-se evidente a intenção de uma proteção especial do cidadão; e isso, por sua vez, conflui à ideia de impossibilidade de redução do núcleo essencial da dignidade humana a patamares desarrazoados. Nessa linha, portanto, valendo-se da premissa axiológica dos diversos princípios - especificamente tributários ou não -, tais como igualdade, propriedade, seletividade, dignidade humana,

⁶⁷ BECKER, Alfredo Augusto, op cit., 2007, p. 530.

⁶⁸ GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. O princípio do não confisco no direito tributário. São Paulo: RT, 2003, p. 169.

⁶⁹ SMITH, Adam. A riqueza das nações: investigação sobre sua natureza e suas causas. 3. ed. Tradução de Luiz João Baraúna. v. 3. São Paulo: Nova Cultural, 1988, p. 99.

⁷⁰ TIPKE, Klaus, op cit. 2012, p. 21.

não confisco, capacidade contributiva, moralidade, eficiência, dentre outros, é possível afirmar que, implicitamente, há uma imunidade tributária destinada à desoneração e proteção do mínimo existencial dos direitos fundamentais.

Embora se compreenda pela presença da imunidade tributária implícita na Constituição Federal que exige a proeminência de proteção do mínimo existencial, excluindo, portanto, a competência dos entes públicos para tributar, é certo que sua aplicação, nos moldes em que se desenvolve o sistema tributário nacional hodiernamente, é consideravelmente mais complexa. Isso, pois, o conteúdo econômico do mínimo existencial é variável conforme o cidadão e deverá ser particularizado detidamente em cada caso.

Essa colocação é importante, pois, em um sistema jurídico pautado na proeminência da Lei, as questões subjetivas e hermenêuticas não raras às vezes acabam relegadas apenas à discussão no âmbito da Ciência do Direito. Dada a dificuldade de precisar um modal deôntico na construção integrativa do direito fundamental à imunidade tributária, a consequência finda por ser o exercício do poder de tributar sobre um campo que sequer é, sistematicamente, autorizado pela Constituição Federal.

5 CONCLUSÃO

Inicialmente, compreendeu-se que a Constituição Federal vincula o exercício do poder de tributar do Estado - União, Estados, Distrito Federal e municípios - a valores que foram alçados ao patamar de essenciais ao exercício da cidadania e dos direitos fundamentais. Portanto, os princípios constitucionais, sobretudo os da legalidade, igualdade, capacidade contributiva, anterioridade e vedação ao tributo com efeito confiscatório, servem como instrumentos limitadores do exercício do poder tributante dos entes públicos.

168

Essas limitações se justificam diante da constatação de que o tributo possui uma função social relevante, que não apenas relacionada à arrecadação de valores aos cofres públicos, mas, especialmente, para a satisfação de direitos sociais e à busca de um desenvolvimento capaz de congregar o avanço da economia à sobrelevação da qualidade de vida da sociedade.

Nesse toar, destaca-se que a imunidade, enquanto espécie do fenômeno da desoneração tributária, é congruente em delimitar a competência dos entes políticos, na medida em que serve para fixar parâmetros à atividade legislativa na elaboração das demais normas tributárias. Indica situações e fatos sobre bens e pessoas que não serão objetivo de tributação, em virtude do reconhecimento do valor jurídico que possuem. Portanto, para a incidência completa de sua função, a imunidade tributária deve ser analisada de maneira compatível com o sistema jurídico no qual ela está inserida, mormente para atribuir-lhe maior eficácia e preservar a carga axiológica que seu conteúdo tutela.

Essa compreensão está de acordo com o processo de positivação das normas jurídicas, no qual, em seus conteúdos, reconhece que os valores e fatos sociais são elementos importantes à integração e aplicação da norma. Nessa linha, viu-se, também, que a percepção que se tem hodiernamente de justiça é sobre a necessidade de promovê-la socialmente, com vistas à garantia da liberdade dos cidadãos em relação ao Estado e, também, à construção efetiva de um Estado Democrático de Direito. Por isso, há a importância de se preservar o mínimo existencial dos direitos fundamentais, sobretudo em matéria de tributação. A conotação, nesse ponto, é lógica, porquanto um indivíduo que obtenha ao menos os bens primários não consegue gozar da liberdade, o que representa uma afronta ao Estado Democrático de Direito e, por consequência, toda a estrutura básica da sociedade.

Orientado nessa percepção de importância da imunidade tributária à preservação dos direitos fundamentais, tem-se que há um núcleo axiológico irreduzível que necessita de proteção do sistema jurídico: o mínimo existencial dos direitos fundamentais. E essa situação que motivou responder, como problemática, que a Constituição Federal, além de seu rol descrito no artigo 150, inciso VI, reconhece a imunidade tributária implícita do mínimo existencial dos cidadãos.

Em conclusão, tem-se que pelos diversos postulados presentes no texto constitucional, torna-se evidente a intenção de uma proteção especial do cidadão; e isso, por sua vez, conflui à ideia de impossibilidade de redução do núcleo essencial da dignidade humana a patamares desarrazoados. Nessa linha, portanto, há na Constituição Federal um conjunto de valores expressos capazes de orientar à percepção sobre a existência de uma imunidade tributária do mínimo existencial dos direitos fundamentais, cuja retórica adverte que a legalidade do exercício do poder de tributar só poderá ser considerada como legítima se for carreada da garantia dos direitos fundamentais. Além dos princípios que traduzem segurança jurídica ao contribuinte sobre a sistemática e o dever de ser recolhidos tributos, é essencial que a capacidade contributiva seja detidamente priorizada em conjunto à satisfação real dos direitos que servem de instrumentos para elevação da dignidade humana.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **República e constituição**. 2. ed. Atualização de Rosalea Miranda Folgosi. São Paulo: Malheiros, 2007.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. atual. de Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10 mar. 2021.

CADEMARTORI, Sérgio. **Estado de direito e legitimidade: uma abordagem garantista**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999.

CAGGIANO, Monica Herman Salem. **Democracia x constitucionalismo: um navio à deriva?** São Paulo: Comissão de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da USP, 2011.

CAMPELO FILHO, Mussoline Batista. **Tributação indireta: princípios da vedação de confisco e a capacidade contributiva - a mitigação do mínimo existencial**. 2017. 127f. Mestrado (Direito Social) - Universidade de Santa Cruz do Sul, 2017.

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

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

CHIESA, Clélio. **A competência tributária do estado brasileiro: desonerações nacionais e imunidades condicionadas**. São Paulo: Max Limonad, 2003.

COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade da lei tributária e direitos do contribuinte**. São Paulo: Malheiros, 2007.

DÍAZ, Elías. **De la maldad estatal y la soberania popular**. Madrid: Debate, 1984.

FERREIRA SOBRINHO, José Wilson. **Imunidade tributária**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1996.

GERLOFF, Wilhelm. Doctrina de la economia tributaria. *In*: NEUMARK, Fritz. **Tratado de finanzas**. v. 2. Buenos Aires: El Ateneo, 1961.

GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. **O princípio do não confisco no direito tributário**. São Paulo: RT, 2003.

GRAU, Eros Roberto. **Direito, conceitos e normas jurídicas**. São Paulo: RT, 1988.

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.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. Justicia tributaria. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 46, p. 7-16, out./dez. 1988.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MARSHALL, John. **Case McCulloch v. Maryland**. United States of America: Supreme Court of the United States, 1819.

MATTOS, Samuel da Silva. Princípio da progressividade tributária como pressuposto para realização da justiça social. *In*: MOTA, Sergio Ricardo Ferreira; BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **Direito tributário e outros temas: estudos desenvolvidos no programa de pós-graduação em direito da UFSC**. Florianópolis: Insular, 2015.

170

MEISEL, Franz. Técnica impositiva. *In*: GERLOFF, Wilhelm; NEUMARK, Fritz. **Tratado de finanzas**. v. 2. Buenos Aires: El Ateneo, 1961.

NEUMARK, Fritz. **Principios de la imposicion**. 2. ed. Tradução de Luis Gutiérrez Andrés. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1994.

NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. **Direito financeiro e justiça tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.

PESTANA, Márcio. **O princípio da imunidade tributária**. São Paulo: RT, 2001.

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

REALE, Miguel. **Filosofia do direito**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. **Princípios constitucionais da administração pública**. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.

SANTOS, Leonardo Caixeta; OLIVEIRA, Leandro Córrea. A função social da propriedade imobiliária nas constituições republicanas brasileiras: da estrutura à função. **Revista de Direito Brasileira**, São Paulo, v. 14, n. 6, p. 109-127, mai/ago. 2016. Disponível em: <https://www.indexlaw.org/index.php/rdb/article/view/2973/2754>. Acesso em: 25 mar. 2021.

SEN, Amartya. **The Idea of Justice**. Cambridge: The Belknap Press of Harvard University Press, 2009.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

- SILVEIRA, Vladimir Oliveira; PEREIRA, Tais Mariana Lima. Uma nova compreensão dos direitos humanos na contemporaneidade a partir dos objetivos de desenvolvimento sustentável (ODS). **Revista Jurídica Cesumar - Mestrado**, v. 18, n. 3, p. 903-931, set./dez. 2018. Disponível em: <https://periodicos.unicesumar.edu.br/index.php/revjuridica/article/view/6942>. Acesso em: 10 mar. 2021.
- SMITH, Adam. **A riqueza das nações**: investigação sobre sua natureza e suas causas. 3ª ed. Tradução de Luiz João Baraúna. v. 3. São Paulo: Nova Cultural, 1988.
- TEPEDINO, Gustavo. Aspectos Polêmicos do Tratamento Fiscal Conferido aos Templos e às Entidades de Fins Religiosos. **Revista da Procuradoria-Geral da República**, n. 5, 1994.
- TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes**. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2012.
- TOMAZINI CARVALHO, Aurora. **Curso de teoria geral do Direito** (o Constructivismo Lógico-Semântico). São Paulo: Noeses, 2012.
- TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e a tributação**: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.
- TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**: os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. 3. ed. v. 3. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.
- TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 8. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.
- TORRES, Ricardo Lobo. **O direito ao mínimo existencial**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.
- WOLKMER, Antônio Carlos. **Ideologia, estado e direito**. 4. ed. São Paulo: RT, 2003.

Recebido em: 27 de dezembro de 2021.

Acesso em: 08 de março de 2022.