

# O MECANISMO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO NA PERSPECTIVA DA DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA

*The brazilian tax mechanism from the perspective of the dignity of the human  
person*

Fernanda de Holanda Paiva Nunes<sup>1</sup>  
Joedson de Souza Delgado<sup>2</sup>

## RESUMO

O sistema tributário é a principal ferramenta para uma distribuição mais justa de renda e de impostos no Brasil, mas a progressiva desigualdade socioeconômica da sociedade é consequência da distribuição injusta de renda e riqueza. Este artigo é motivado pela importância de investigar os mecanismos para resolver tais impasses econômicos, sociais e políticos no Brasil. Examinando esta situação, surge o seguinte problema de investigação: Quais são as medidas fiscais mais importantes que têm um efeito positivo na redução da desigualdade social e na garantia da dignidade humana? O objetivo é analisar a desigualdade econômica causada pelo problema tributário sob perspectiva dos direitos humanos. Quanto à definição dos objetivos específicos foram estabelecidos: revisar os conceitos e aspectos jurídicos básicos do sistema tributário brasileiro; examinar os principais argumentos da reforma tributária; analisar os principais recursos fiscais necessários para reduzir a desigualdade social e garantir a dignidade humana.

**PALAVRAS-CHAVE:** Desigualdade social. Dignidade da pessoa humana. Direito tributário. Direitos humanos. Sistema tributário brasileiro.

## ABSTRACT

The tax system is the main tool for a fairer distribution of income and taxes in Brazil, but society's progressive socioeconomic inequality is a consequence of the unfair distribution of income and wealth. This article is motivated by the importance of investigating the mechanisms to resolve such economic, social and political impasses in Brazil. Examining this situation, the following research problem arises: What are the most important fiscal measures that have a positive effect on reducing social inequality and guaranteeing human dignity? The objective is to analyze the economic inequality caused by the tax problem from a human rights perspective. Regarding the definition of specific objectives, the following were established: review the concepts and basic legal aspects of the Brazilian tax system; examine the main arguments of tax reform; analyze the main fiscal resources necessary to reduce social inequality and guarantee human dignity.

<sup>1</sup> Especialista em Ordem Jurídica e Ministério Público pela Fundação Escola Superior do Ministério Público do Distrito Federal e Territórios (FESMPDFT). Bacharela em Direito pelo Centro Universitário de Brasília (CEUB). Advogada.

<sup>2</sup> Doutorando em Direito na Universidade de Brasília (UnB). Mestre em Direito pelo Centro Universitário de Brasília (CEUB). Servidor público federal.

**KEYWORDS:** Social inequality. Dignity of human person. Tax law. Human rights. Brazilian tax system.

## 1 INTRODUÇÃO

Os impostos são quase sempre excessivos porque as obrigações fiscais são uma função do comportamento individual. Os impostos de montante fixo são atraentes do ponto de vista da eficiência, mas a sua utilidade é limitada precisamente porque não variam de acordo com indicadores de capacidade de pagamento, como o rendimento ou o consumo, que fazem parte das decisões do contribuinte.

Batalhar contra a disparidade de rendimentos poderia ocorrer pela assumpção de novas e mais justas políticas públicas de redistribuição, o que garantiria acessar um sistema de ensino mais qualificado, a título de arquétipo. O objetivo deste artigo é analisar a desigualdade econômica causada pelo problema tributário sob a ótica dos Direitos Humanos. Conforme o modelo de tributação nacional, os tributos são mais expressivos em relação aos itens de consumo, onerando mais aqueles que possuem um poder econômico mais reduzido, e conseqüentemente, com a incidência de encargos tributários mais regressivos em relação a esses. O Brasil é um país que agrupa a maior fração de seus impostos sobre itens a serem consumidos, financiados pelas camadas menos favorecidas a contar pelos tributos (BARBOSA; SIQUEIRA, 2001). Como implicação desse fato, se dá uma elevação da disparidade social e de receita.

A tributação é de extrema importância para garantir a existência mais digna possível para a efetivação da competência financeira do contribuinte. Assim, é fundamental uma progressão do volume de tributos que incidem sobre os itens, de acordo com a competência financeira do sujeito, de forma a rever a confluência do volume de tributos sobre os itens de consumo, os quais alcançam a maior fração dos brasileiros com uma capacidade aquisitiva reduzida.

Examinando esta situação, surge o seguinte problema de investigação: Quais são as medidas fiscais mais importantes que têm um efeito positivo na redução da desigualdade social e na garantia da dignidade humana? O objetivo é analisar a desigualdade econômica causada pelo problema tributário sob perspectiva dos direitos humanos. Sobre a definição dos objetivos específicos, estabeleceu-se o seguinte: revisar os conceitos e aspectos jurídicos básicos do sistema tributário brasileiro; examinar os principais argumentos da reforma tributária; analisar os principais recursos fiscais necessários para reduzir a desigualdade social e garantir a dignidade humana.

## 2 O IMPACTO DA TRIBUTAÇÃO SOB O ASPECTO FINANCEIRO E ECONÔMICO

Distribuir as riquezas de um corpo social resulta de seu ordenamento jurídico pátrio, embora não restrito às normatizações regentes da propriedade, compra e cessão, mas ainda sobre os regramentos tributários

e políticos. Isto posto, o ordenamento fiscal seria efetivo quando há diminuição das disparidades de rendimentos e, ainda, da desigualdade social.

É mister destacar a relevância de tributar como uma forma de redistribuir riquezas, com vistas a reduzir as diferenças sociais, mediante tributos e cessões, as quais possibilitam a correção de tais disparidades de fundos primeiros e das pressões que o mercado exerce (PIKETTY, 2014). Considerando os diversos padrões de tributação, incluindo o brasileiro, os tributos estão fundamentados em exigências indiretas, de decorrências regressivas, derivando em prejuízos aos contribuintes com capacidade econômica reduzida.

A fim de entender os impactos de tal regressão e progressão constantes no modelo de tributação se fazem mandatória a análise de duas classes de tributos: os impostos diretos e indiretos. Os impostos diretos incidem sobre o rendimento e a riqueza, com conotação progressiva, consoante maior a participação por parte do cidadão quanto maior for seu rendimento em virtude de recebimentos profissionais ou patrimônio (RAMOS *et al*, 2024). No que tange à tributação indireta, a carga de tributos incide sobre os bens consumidos, produzidos e serviços. Tais tributos são entendidos como regressivos, conforme exista uma associação contrária à classe de rendimento do contribuinte, lesando aqueles que apresentam capacidade aquisitiva menor.

Levando em consideração as informações do INESC (DAVI *et al*, 2011), a maior fração dos tributos arrecadados no território nacional se dá sobre os itens de consumo, e após pelos tributos sobre o rendimento e uma reduzida fração que deriva dos tributos que incidem sobre a riqueza. Uma fração significativa da população no Brasil é constituída por cidadãos que percebem salários e por camadas sociais com renda reduzida, representando valores superiores a 60% do povo. Desse modo, o peso tributário alcança de modo bastante expressivo as classes de reduzida capacidade financeira, uma vez que a maior fração dos tributos se aplica sobre os itens consumidos.

Na aplicação de uma elevada convergência de tributos regressivos desobedece-se ao Princípio da Igualdade, por não ser observada a capacidade financeira de contribuição. Machado (2019) destaca que o contribuinte que apresenta maior capacidade de contribuir, deveria saldar impostos maiores, sendo a tributação mais equitativa. Assim, a justiça tributária consistiria em um equilíbrio da aplicação de impostos e da capacidade de contribuição, em relação à proficuidade limítrofe do capital.

Perante tal cenário, a competência financeira deveria ser considerada quanto à garantia do Princípio do Mínimo Existencial que se justifica no amparo dos direitos essenciais, devendo o contribuinte manter uma vida no mínimo digna (SIQUEIRA, 2011). Assim, a fim de asseverar o menor valor necessário à subsistência, a tributação é mais elevada para bens não essenciais, os entendidos como dispensáveis e não arrolados no texto do artigo 7º, inciso IV, da Constituição Federal (BRASIL, 1988), de forma que os impostos sejam corrigidos conforme a competência financeira, pelo uso do parâmetro progressivo.

Portanto, a tributação é necessária para que o contribuinte possa pelo menos viver uma vida digna. Contudo, a evolução da carga fiscal e a sua implementação e os efeitos nas diferenças de rendimento devem ser estudados.

### **3 O IMPACTO DA TRIBUTAÇÃO NA ESFERA DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE**

Considerando-se o Brasil, é bastante comum a tributação maior sobre o consumo. Gassen, D'Araujo e Paulo (2013) assinalam que esta termina por se consistir no mais relevante emblema da matriz fiscal nacional, respondendo por 68,2% da do total arrecadado por tributos no Brasil. Não obstante, tal formato de taxação é extremamente censurado. Uma taxação com relação ao consumo traz a tributação igual a todos, incluindo aqueles que exibem uma renda bastante baixa ou uma renda extremamente elevada, confirmando a concepção de que o cliente com renda reduzida tenha gastos, proporcionalmente, sobre sua receita maiores do que quando comparado ao consumidor com uma renda bem mais elevada, no tocante ao mesmo bem ou produto (ABRAHAM; PEREIRA, 2015).

Conforme a visão de Silva (2003), o cunho é sinuoso quanto à taxação relativa ao consumo, considerando que tal tributação tem recaimento sobre o valor cobrado pelos bens e pelos serviços prestados à população. Relativamente aos impostos sobre a produção e o consumo, utiliza-se a referência do IPI, do ICMS e do ISSQN (TAMARINDO; PIGATTO, 2018). Considerando especificamente o que se refere ao IPI, o fato gerador do imposto é o desembaraço aduaneiro de produtos de origem estrangeira em conexão com a importação e a saída do produto de instalação industrial ou similar em operação nacional. O IPI é uma contribuição não-cumulativa, contando com variadas alíquotas no que é atinente aos distintos bens, ainda podendo ser usado para políticas de incentivo à economia ou a favorecer determinados setores (FALLET; FEITOSA, 2020).

Em contrapartida, o ICMS é a contribuição que mais cria recolhimento para os cofres públicos, considerando que aproximadamente 90% da arrecadação dos Estados e Distrito Federal se originam do referido ICMS. Também, é um tributo com essência não-cumulativa, isto é, tem como premissa um valor, o qual tem aplicação somente uma vez no valor cobrado pela venda, de forma independente das fases do ciclo financeiro, o qual poderia ser contrabalançado pelas companhias considerando o lucro real ou o lucro presumido (CASTRO; MORAES, 2015). Os benefícios e incentivos fiscais concedidos pelos Estados no cenário do que se intitulou de guerra fiscal do ICMS entre os entes federados.

Em virtude da comercialização, tal soma da coleta do referido tributo, considerando as distintas áreas brasileiras, é aportada sucessivamente na localidade originária do processo. Porém, tratando-se de realizações propostas ao cliente final, o qual pode ser contribuinte, ou não, de tal tributo, morador de outro estado, é dever

do estado onde se localiza o destinatário, o tributo atinente à alíquota interna e a interestadual. Também, pode ocorrer de o ICMS demonstrar normatizações distintas para os estados, isoladamente, o que pode tornar a questão muito mais complexa e suscetível a possíveis irregularidades, perante a experiência de se saldar uma fração reduzida em um outro local, em referência aos contribuintes (SILVA; OLIVEIRA, 2022).

Em referência ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) – da alçada municipal e do Distrito Federal – apresenta como seu fato gerador o prestamento de um dado serviço, onde as porcentagens menores e maiores têm valores de 2% e 5%, respectivamente, as quais foram estabelecidas por lei complementar. No interior do intervalo citado, cabe ao Ente da Federação, recorrendo a legislação interna, a definição de um procedimento individualizado ao município, o que poderia ocasionar batalhas tributárias, nesse contexto entre os próprios municípios (GASSEN; D'ARAÚJO; PAULINO, 2013).

No que se refere à taxação sobre o total faturado pelas companhias, esta é uma base relevante para o arrecadamento do Estado brasileiro. O maior uso desse tipo de tributação ocorreu a contar da promulgação da Constituição Federal (BRASIL, 1988), onde a União teve a obrigação de compartilhar montantes maiores para com os Entes subnacionais, a partir daí, foram estabelecidas novas políticas com o intuito de criar ou modificar as fontes das receitas, especialmente as que teriam como destino específico o âmbito social (LOPES; IUDÍCIBUS, 2012). Como importantes exemplos das contribuições sobre o total faturado encontram-se o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), impostos destinados à seguridade social, incluindo a Previdência Social, a Assistência Social, e a saúde (GIAMBIAGI; ALÉM, 2016).

As contribuições federais PIS e COFINS, possuem destinações específicas. O Programa de Integração Social, do mesmo modo que o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), trabalha no formato de um fundo público destinado ao aporte dos valores referentes ao seguro-desemprego e ao abono salarial, afora isso, ainda responde pelos valores da manutenção de programas específicos do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES), por meio do Fundo de Amparo ao Trabalhador (FAT) (AYRES; SZUSTER, 2013).

A COFINS apresenta seus valores com destino orientado para a área da saúde pública, para a Assistência Social e para a Previdência Social. Considerando o COFINS, este equivale à maior origem de recebimento com destino à saúde e à assistência social, dentre todas as tributações envolvidas com a área da seguridade social, apenas sendo abaixo dos valores referentes às contribuições de funcionários e empregadores à Previdência Social. Uma significativa complexidade associada ao Programa de Integração Social e ao COFINS reside em seu caráter cumulativo que, em função de terem incidido diretamente sobre os valores faturados e por serem impostos sobre o próprio consumo aliado ao ICMS, seriam os mais importantes determinantes das disfunções tributárias e da regressão fiscal nacional (AYRES; SZUSTER, 2013).

A respeito da taxaçoão relativa ao patrimônio e ao lucro, existe uma evidência superior quanto à tributação direta, onde a base para calculá-la seria estabelecida pela posse do artigo ou objeto e a contar do reconhecimento do contribuinte, sendo pessoa física ou pessoa jurídica (SILVA, 2003). Isto inclui a aplicação de imposto sobre a propriedade ou rendimento que se aplica a pessoas físicas e jurídicas.

Ter-se-ia como parâmetro, o Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor (IPVA), o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), o Imposto sobre a propriedade Territorial Rural (ITR), além dos tributos que recaem sobre a transferência de bens e os tributos incidentes sobre a receita ou os lucros de pessoas físicas ou pessoas jurídicas. Considerando a referida última situação, merece destaque o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), no caso de incidirem sobre o lucro, o denominado lucro real, também caberia o Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF) (SALTO; ALMEIDA, 2016).

Pohmann e Iudícibus (2010) discutiram sobre a tributação hipotética sobre lucro de companhias, salientam que a alíquota do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica seria de 15% referente ao lucro, a qual ainda poderia ser acompanhada de uma taxa adicional de 10%, a qual seria incidida relativa ao lucro anual, no caso deste ultrapassar o valor de R\$ 240 mil. Em referência à CSLL, a qual demonstra uma taxa equivalente a 9% sobre o lucro. Cabe ressaltar que as quotas supracitadas se direcionam para instituições que se enquadram nos incentivos relativos ao lucro real.

Inúmeros especialistas têm destacado o alto custo fiscal da atividade trabalhista no país, tal questão poderia ser um fator determinante às taxas observadas de desemprego e atividades informais. Isto posto, a lei em matéria tributária no Brasil é muito complexa, incluindo uma série de obrigações diversas destinadas aos funcionários e aos empregadores (SILVA; MARTINS; VENDRUSCOLO, 2012). Os tributos que se aplicam sobre o labor no país equivalem a praticamente duas vezes a taxaçoão sobre o capital, incluindo patrimônio e renda, em uma taxaçoão progressiva exemplar (PAES; BUGARIN, 2006).

O elevado custo tributário trabalhista brasileiro responde pela grande parcela de pessoas envolvidas com atividades informais que vigora no país. Afora isso, cerca de 46% da população que está em situação econômica ativa, no Brasil, não contribuem com o setor da Previdência Social, os quais estariam desprotegidos socialmente e, ainda, em posição dificultadora das despesas previdenciárias (ROCHA; MACÁRIO, 2015).

Acerca das obrigações do empregador, considera-se a contribuição devida à Previdência Social, a qual apresenta uma taxa equivalente a 20% relacionada à folha de pagamento de funcionários, exceto no caso de companhias que aderem ao programa Simples Nacional; além do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS) de 8%, ainda, para a folha de pagamento. Além disso, cabe destaque às contribuições referentes ao INCRA, SESI, SENAI, SESC, SENAC, SEBRAE e Salário-Educação.

Ao funcionário, é cabido recolher o valor do Imposto de Renda (IRPF), o qual é dependente do montante a ser percebido na forma de salário, os valores da contribuição à Previdência Social, o qual



permanece obrigatório, onde a porcentagem pode variar conforme a remuneração percebida, além do Programa de Integração Social sobre a folha de pagamento, ainda sendo dependente da remuneração (FABRETTI, 2015). Merece realce, finalmente, que até o ano de 2017 permanecia a obrigação de pagar, por conta do funcionário, o valor correspondente à contribuição ao sindicato da categoria, contudo, a contar da publicação da Lei nº 13.467/2017 (BRASIL, 2017), tal contribuição sindical deixou de ser optativa.

#### **4 DIMINUIÇÃO DA DESIGUALDADE SOCIAL E GARANTIA DA DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA: PRINCIPAIS MEDIDAS TRIBUTÁRIAS**

Conforme o modelo de tributação, procura-se a isonomia dos contribuintes, de forma a tributar de maneira distinta os que não são iguais a fim de atingir o equilíbrio, respeitando-se, também, certos limites colocados pelo Estado quanto à instituição dos impostos, com a observação de certos princípios, particularmente a capacidade de contribuição e a aplicação progressiva dos tributos. De acordo com o Princípio da Capacidade Contributiva, ao contribuinte cabe o dever de saldar impostos de acordo com seu potencial econômico, o que permite a distribuição da carga tributária entre aqueles que podem pagar (SILVA, 2017).

Para Gassen, D'Araújo e Paulino (2013), a observância do Princípio da Capacidade Contributiva associa-se ainda à observação do Princípio da Igualdade Tributária, uma vez que, no que concerne ao seu potencial econômico, os semelhantes deverão ser semelhantemente referidos, e os que estão em circunstância desigual deverão ser tratados de modo desigual pelo Estado. Por outro lado, o princípio pode ser repartido em duas circunstâncias, a da igualdade horizontal e vertical (VIGGIANO, 2009). Quanto à igualdade horizontal, os contribuintes de semelhante potencial econômico deveriam ser tributados com os mesmos impostos. E no que concerne à equidade vertical, esta é relativa aos sujeitos de capacidade econômica distinta que deveriam ser taxados de modo diferenciado.

A equidade horizontal se deve aos contribuintes que apresentarem similar rendimento contribuir com o mesmo volume, uma vez que a base para o cálculo deveria se manter a essa classe de cidadão (SILVA; OLIVEIRA, 2022). Referente à equidade vertical, cabe a adoção de distintos graus de rendimento, de forma a onerar de maneira maior aqueles cidadãos com rendimento mais elevado, e reduzir o aporte daqueles com renda reduzida.

A Constituição Federal, por meio do artigo 145, § 1º, estabelece que, conforme cabe, os tributos poderão ter cunho individual e serem classificados conforme o potencial econômico do cidadão (BRASIL, 1988). Assim, o termo "*sempre que possível*" faz menção ao gênero individual do tributo, e assim, o Princípio da Capacidade Contributiva aplica-se a qualquer tributo, mesmo quando não é observado o cunho singular –

RE 562045<sup>3</sup>. Tal princípio possibilita maior justiça tributária, onde são imputadas perdas proporcionais à capacidade aquisitiva dos cidadãos (NUNES; KÖLLING, 2023). Assim, hierarquicamente, a escala de rendimento se mantém constante, embora a distinção irrestrita entre os sujeitos seja reduzida.

Relativamente à aptidão financeira e poder contributivo, cabe distinguir entre as duas apreciações, de sorte que o poder econômico apresenta um cunho estritamente estatístico, pela soma do capital e da renda de um cidadão com direito privado – RE 562045. Por sua vez, o potencial contributivo é apenas a fração de capital que será tributado, ou seja, será tributado somente a fração da riqueza e do rendimento que superar o estabelecido minimamente ao cumprimento das necessidades fundamentais do indivíduo.

Existem dificuldades para a apuração exata do potencial contributivo de cada sujeito. Tal adversidade termina por prejudicar a efetividade de tal princípio, haja vista ser necessário adotar novos índices a fim de mensurar o potencial econômico. Nesse cenário, o indicador é o rendimento individual do cidadão.

Quanto à capacidade contributiva, esta exhibe limites que são impetrados ao poder fiscal do Estado, incluindo o direito ao mínimo demandado pela subsistência, garantindo-se ao brasileiro uma vida digna, vedando-se o confisco. Ao cidadão, garante-se a proteção de uma fração ínfima de garantias constitucionais fundamentais à sua existência, bem como de seus familiares, de maneira honrada, onde o Estado não seja capaz de tributar.

Apesar de não antecipado na Constituição Federal (BRASIL, 1988), seu amparo é implícito no ordenamento jurídico pátrio. São entendidos como fração mínima de garantias constitucionais fundamentais as necessárias para suprir obrigações sociais rudimentares, de direito a qualquer indivíduo, assim como os deveres conferidos ao Estado (GASSEN; D'ARAÚJO; PAULINO, 2013). Assim, seria o cerne de garantias prestacionais imperativo não somente à subsistência fisiológica do sujeito, mas ainda no que tange ao usufruto das garantias essenciais.

Sarlet (2015) destaca, com base na jurisprudência e doutrina alemã, que o que compõe o mínimo para a subsistência funda-se na garantia à vida e à honra do cidadão, ou seja, compreende as garantias fundamentais, incluindo nutrição, habitação, bem-estar ou formas não dispensáveis à sua manutenção. Assim, não seria suficiente asseverar o mínimo à subsistência do sujeito, mas ainda garantir direitos materiais a uma vida digna.

Isto posto, no quadro do entendimento do Estado social, vincular o Estado à lei e garantir os direitos pessoais e políticos dos cidadãos é considerado necessário para a proteção da dignidade humana, mas não é considerado suficiente. É necessário considerar o ser humano como um todo com seus aspectos materiais e espirituais e atribuir-lhe valor como tal. Isto é possível ajudando as pessoas pobres e necessitadas da sociedade

<sup>3</sup> RE 562045, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Relator(a) p/ Acórdão: Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 06/02/2013, REPERCUSSÃO GERAL – MÉRITO DJe233 DIVULG 26-11-2013 PUBLIC 27-11-2013 EMENT VOL-02712-01 PP-00001.



por parte do Estado e proporcionando-lhes um nível mínimo de dignidade humana. É por isso que o Estado social procura soluções para os problemas causados pela industrialização e, por exemplo, visa minimizar os danos causados pelas desigualdades de rendimento e de riqueza (ARAÚJO; CHAI; MORAES, 2023).

Na verdade, o Estado social foi motivado pelo facto de poderem surgir desigualdades quando as pessoas competem em condições de mercado, e atribuiu ao Estado um importante dever a este respeito: garantir que os cidadãos que compõem a sociedade sejam menos prejudicados por essas desigualdades. Mais claramente, o estado social considerou problemas como a fome, o desemprego e a falta de educação como questões comuns da sociedade e permitiu ao estado superá-los. (NUNES, 2013).

Considerando a questão positiva, revela-se o mínimo à subsistência por meio de prestamentos gerais e isonômicos por parte do Estado, os quais mantenham como direção garantir ao contribuinte as necessidades básicas à sua existência, uma vez que em sua ausência prejudicar-se-ia a probabilidade de subsistir de forma digna. Em contrapartida, na questão negativa, revela-se o mínimo à subsistência, na esfera tributária, mediante as imunidades tributárias, conforme o poder de impor impostos por parte do Estado não poderá se sobrepor ao campo da autonomia mínima do contribuinte, manifestada pela garantia à subsistência (BOTELHO; ABRANTES, 2018).

Consoante Siqueira (2010), ao Estado cabe o encargo de garantir o mínimo à existência digna, manutenção e oferecimento de chances a todos os cidadãos, de forma que eles sejam capazes de desenvolver sua autonomia. Sem embargo, forma-se como mínimo as garantias e as obrigações, compreendidas como garantias mínimas as sociais, conquanto as obrigações se atenham à autoridade das regras constantes na Constituição Federal (BRASIL, 1988), a tributação e a fiança das garantias dos demais contribuintes.

O Princípio do Mínimo Existencial não havia sido categoricamente antevisto na lei ou na Constituição Federal, embora seja asseverado como garantia fundamental a proteção à vida e à dignidade pessoa humana (WEBER; CORDEIRO, 2015). Destarte, as garantias sociais peculiares e previstas na Constituição Federal (BRASIL, 1988) terminaram por compreender certas esferas relativas ao mínimo à subsistência, podendo ser compreendido por certos especialistas, como o conjunto fundamental de garantias sociais essenciais, conjunto este, protegido contra qualquer influência do Estado ou da sociedade.

É fato que o considerado como minimamente necessário à existência é variável conforme a nação, uma vez que em certos Estados, é possível a garantia de serviços médicos e educacionais para toda a população, incluindo um rendimento relativamente reduzido, com efetivos resultados na longevidade e qualidade de vida do povo. No entanto, existem Estados onde apenas os próprios cidadãos podem assegurar suas necessidades essenciais, haja vista o mercado financeiro não ser suficiente ao seu atendimento, como é o caso do Brasil, onde existem as denominadas sociedades limítrofes (SCAFF, 2005). Direitos como ensino, moradia e saneamento básico deveriam ser assegurados pelo Estado nacional, referente aos sujeitos incapazes de contrair

tais bens e serviços via mercado, haja vista que essa parcela da população não ter renda bastante para tal compra.

De tal modo, pode ser entendido que o Princípio do Mínimo Existencial é uma garantia essencial alicerçada ao indivíduo para que esse seja capaz de manter uma vida digna. Qualquer indivíduo tem direito às necessidades básicas de uma vida honrada, não devendo intervir o Estado por meios fiscais, de forma a exigir maiores prestações estatais positivas (TORRES, 2015). Tal mínimo é manifestado como uma garantia essencial assegurada a qualquer brasileiro.

O potencial contributivo tem início depois de avaliados os custos imprescindíveis à obtenção, produtividade e custeio do rendimento e do capital, assim como do considerado minimamente requerido à uma vida digna ao cidadão e seus familiares (BALEIRO, 2010). Com o propósito de assegurar o mínimo à subsistência, cabe atentar o Estado ao Princípio da Capacidade Contributiva, poupando do fisco os que não têm condições de contribuição, possibilitando, por conseguinte, a efetividade do Princípio da Dignidade da Pessoa Humana, manifestado de maneira notória no campo dos tributos, via a não-tributação do considerado como mínimo à subsistência.

Destarte, existe uma conexão entre o Princípio da Capacidade Contributiva e o Princípio do Mínimo Existencial, haja vista que os contribuintes devem ser tratados dignamente, cabendo a observação do Princípio da Capacidade Contributiva na tributação, aplicando-se um volume de tributos de maneira mais contundente àqueles com mais elevadas condições econômicas, em relação aos que tem reduzidas posses. Também, aos contribuintes que possam sofrer perdas em suas condições de subsistência em virtude dos impostos, não cabe a tributação do mínimo essencial ao sustento (BALBÉ, 2018).

Em vista disso, não seria lícito o Estado taxar o mínimo vital à uma vida digna. Deste modo, seria inconcebível um indivíduo não ter meio de aprovisionar seu próprio mantimento dever contribuir à um Estado incapaz de lhe garantir o mínimo por meio do prestação positivo, como atendimento médico, ensino, segurança e moradia (DOMINGOS, 2015). Isto posto, o Princípio Mínimo Existencial deve ser assegurado de forma que seja possível garantir a Dignidade da Pessoa Humana, sendo indispensáveis os prestações positivas da responsabilidade do Estado, de forma a garantir as necessidades mínimas a uma vida honrada. Também, cabe o prestação negativo por parte do Estado, ainda denominado como *status negativus*, não sendo possível a instituição de impostos capazes de afetar o Princípio do Mínimo Existencial (MELO, 2012).

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

É possível observar a disparidade de receita, assim como a inadequada repartição das riquezas e dos recursos no território nacional, as quais poderiam ser amortizadas mediante a taxação por meio de tributos, uma vez que afora as políticas públicas, o Estado seria capaz de reduzir de modo significativo tal disparidade

caso fossem reestruturadas as bases fiscais. A tributação pode ser vista como uma oportunidade para reduzir as distorções sociais através de uma melhor tributação da riqueza, depois do rendimento e, finalmente, dos bens e serviços de consumo.

Um país que cobra impostos de forma regressiva, apoiando-se em impostos indiretos e estabelecendo uma base tributária que se concentra precisamente em bens e serviços de consumo, não está em conformidade com os objetivos de uma sociedade que respeita, prioriza e promove os direitos humanos. Os impostos indiretos têm consequências regressivas, porque tal tributação é inversamente proporcional ao nível de rendimento dos cidadãos e prejudica as pessoas com poder de compra reduzido.

A questão reside na realidade de a maior parcela dos cidadãos brasileiros ser constituída pela classe de baixa e média rendas, as quais terminam por arcar com uma exagerada taxaço sobre itens de consumo e de serviços. Portanto, o modelo fiscal regressivo não respeita o potencial econômico do cidadão. Além disso, a tributação baseada em incidência maior sobre bens de consumo e serviços sem tributar significativamente a riqueza do contribuinte reforça a sua natureza regressiva.

Isto posto, o ordenamento fiscal, de modo a ser isonômico, tem o dever de acatar o potencial econômico do cidadão, devendo antes de mais valorizar o Princípio do Mínimo Existencial. O objetivo deste princípio é garantir os direitos essenciais da pessoa, como habitação, nutrição, ensino, bem-estar, descanso, vestimentas, asseio, locomoção e previdência social presentes na Constituição Federal.

Para garantir uma renda mínima, os bens considerados não essenciais devem ser tributados mais alto. Não obstante, a taxaço fundamentada em itens de consumo e serviços lesa os contribuintes que pertencem às categorias de reduzida capacidade aquisitiva quanto a seu poder de consumo, denegando que possam acessar itens fundamentais à sua subsistência.

A progressão de tributos é crucial a uma maior integridade fiscal, em que o peso tributário seja afixado de acordo com o potencial contributivo do brasileiro. Desse modo, a progressividade do imposto direto reflete o grau de cidadania e a importância do Estado regulador estratégico numa economia de mercado, sendo os impostos indiretos muitas vezes a solução fácil, injustos por definição, uma vez que afetam todas as camadas sociais sem distinção, como acontece com os subsídios generalizados.

## REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus; PEREIRA, Vitor Pimentel. **A jurisprudência tributária vinculante: Teoria e Precedentes**. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

AYRES, Rosângela Mesquita; SZUSTER, Natan. PIS/PASEP, COFINS e EFD-Contribuições: aplicação da legislação na contabilidade tributária - percepção de especialistas em tributos. **Advances in Scientific and**

**Applied Accounting**, São Paulo, v. 5, n. 2, p. 222-255, 2013. Disponível em: <http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-08/index.php/ASAA/article/viewFile/1858/1723> Acesso em: 3 abr. 2024.

ARAÚJO, Daniel da Silva; CHAI, Cássius Guimarães; MORAES, Vitor Hugo Souza. A educação fiscal como meio de reafirmação da cidadania no Estado Democrático de Direito. **Direito Tributário e suas repercussões socioeconômicas**, v. 2/ Ana Paula Basso, André Luna, Joedson de Souza Delgado e Antônio de Moura Borges (org). Andradina: Meraki, 2023.

BALBÉ, Paulo V. S. **Justiça tributária e capacidade contributiva**. Uma análise sob a ótica liberal igualitária de John Rawls. Lumen Juris, 2018.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualizadora: Misabel Abreu Machado Derzi. 8. ed. Forense Jurídica, Grupo GEN, 2010.

BARBOSA, Ana Luiza Neves de Holanda; SIQUEIRA, Rozane Bezerra de. **Imposto ótimo sobre o consumo: resenha da teoria e uma aplicação ao caso brasileiro**. 2001. Disponível em: [https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1974/1/TD\\_811.pdf](https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1974/1/TD_811.pdf) Acesso em: 29 abr. 2024.

BOTELHO, Luciano Henrique Fialho; ABRANTES, Luíz Antônio. Reflexões sobre as incidências tributárias no Brasil e suas relações com o desenvolvimento socioeconômico nacional. **Ciências Sociais Unisinos**, Unisinos, v. 54, n. 1, p. 126-133, jan./abr. 2018. <https://doi.org/10.4013/csu.2018.54.1.12> Acesso em: 11 abr. 2024.

BRASIL (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 20 abr. 2024.

BRASIL (2017). **Lei nº 13.467, de 13 de julho de 2017**. Altera a Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, e as Leis nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974, 8.036, de 11 de maio de 1990, e 8.212, de 24 de julho de 1991, a fim de adequar a legislação às novas relações de trabalho. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2017/lei/113467.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/lei/113467.htm). Acesso em: 20 abr. 2024.

CASTRO, Isaneide Ribeiro de; MORAES, Rinaldo Ribeiro. O ICMS e a guerra fiscal entre estados: uma análise a respeito desse tributo. **Revista de Administração e Contabilidade**, [s. l.], v. 2, n. 3, p. 2-17, 2015.

DAVI, Jordeana *et al.* Carga tributária e política social considerações sobre o financiamento da seguridade social. In DAVI, J., MARTINIANO, C., and PATRIOTA, LM., orgs. **Seguridade social e saúde: tendências e desafios** [online]. 2nd ed. Campina Grande: EDUEPB, 2011. pp. 59-84. Disponível em: <https://books.scielo.org/id/zw25x/pdf/davi-9788578791933-05.pdf> Acesso em: 12 abr. 2024.

DOMINGOS, Terezinha de Oliveira. **A capacidade contributiva sob o enfoque do capitalismo humanista**. Lumen Juris, 2015.

FALLET, Allan; FEITOSA, Airton. Regime Não Cumulativo das Contribuições: Principais Aspectos Controvertidos quanto ao Conceito de Insumo para Fins de Creditamento da Atividade Comercial. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 44, p. 53-86, 2020. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/719> Acesso em: 11 abr. 2024.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade tributária**. 15. ed. rev. e atual. Atlas, 2015. 424

GASSEN, Valcir; D'ÁRAUJO, Pedro Júlio Sales; PAULINO, Sandra Regina da F. Tributação sobre consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos. **Sequência**, Florianópolis, n. 66, p. 213-234, jul. 2013. Disponível em: <https://doi.org/10.5007/2177-7055.2013v34n66p213> Acesso em: 3 jul. 2023.

GIAMBIAGI, Fabio; ALÉM, Ana Cláudia. **Finanças públicas: teoria e prática no Brasil**. 5. ed. Rio de Janeiro: Campus Elsevier, 2016. 576 p.

LOPES, Alexsandro Broedel; IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria avançada da contabilidade**. 2. ed. Atlas, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 6. ed. rev. e atual. Malheiros Editores, 2019. 184 p.

MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. **Princípio da capacidade contributiva**. A sua aplicação nos casos concretos. Quartier Latin, 2012. 272 p.

NUNES, Fernanda de Holanda Paiva; KÖLLING; Gabrielle Jacobi. Harmonização internacional tributária. **Direito Tributário e suas repercussões socioeconômicas**, v. 2/ Ana Paula Basso, André Luna, Joedson de Souza Delgado e Antônio de Moura Borges (org). Andradina: Meraki, 2023. Disponível em: <https://t.ly/KAxEp> Acesso em 14 abr. 2024.

NUNES, Renato. **Tributação e contabilidade**. Alguns apontamentos sobre as relações entre os sistemas jurídico e contábil. Almedina, 2013.

PAES, Nelson Leitão; BUGARIN, Mirta Noemi Sataka. Reforma tributária: Impactos distributivos, sobre o bem-estar e a progressividade. **Revista Brasileira de Economia**, v. 60, p. 33-56, 2006. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/S0034-71402006000100003> Acesso em: 3 abr. 2024.

PIKETTY, Thomas. **Capital in the twenty-first century**. Belknap Press, 2014. 685 p.

POHLMANN, Marcelo Coletto; IUDÍCIBUS, Sérgio de. Relação entre a tributação do lucro e a estrutura de capital das grandes empresas no Brasil. **Revista Contabilidade & Finanças**, Universidade de São Paulo, São Paulo, v. 21, n. 53, maio/ago. 2010. Disponível em: <http://www.revistas.usp.br/rcf/article/view/34312/37044> Acesso em: 3 abr. 2024.

RAMOS, R. H.; MUTINIUA, O. de F. C.; EMÍLIO, L. F.; MUHINANHA, B. Receitas tributárias como fontes de receitas públicas: incidência, lançamento, liquidação, cobrança e sua aplicação nas despesas públicas pelo



Estado Moçambicano. **REVES - Revista Relações Sociais**, [S. l.], v. 7, n. 1, p. 18615, 2024. Disponível em: <https://doi.org/10.18540/revesv17iss1pp18615> Acesso em: 30 abr. 2024.

ROCHA, Flávia Rebecca Fernandes; MACÁRIO, Epitácio. Padrão atual de acumulação de capital, mundo do trabalho e reestruturação da previdência social no Brasil. **Revista Katálysis**, Florianópolis, v. 18, n. 2, p. 191-201, jul./dez. 2015. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/katalysis/article/download/37581/31319> Acesso em: 13 abr. 2024.

SALTO, Felipe; ALMEIDA, Mansueto. **Finanças públicas**. Da contabilidade criativa ao resgate da credibilidade. Record, 2016.

SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade (da pessoa) humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988**. 10. ed. rev., atual. e ampl. Livraria do Advogado Editora, 2015.

SCAFF, Fernando Facury. **Reserva do possível, mínimo existencial e direitos humanos**. Revista Interesse Público, Porto Alegre, v. 7, n. 32, jul./ago. 2005; SCAFF, Fernando Facury. **Desenvolvimento como liberdade**. São Paulo: Companhia das Letras, 2000.

SILVA, Laércio Damiane Cerqueira da; OLIVEIRA, Bruno Bastos de. Estudo sobre o efeito líquido da incidência do ICMS e IRPF na distribuição de renda no estado de Pernambuco. Basso, Ana Paula et al. **Direito Tributário e suas repercussões socioeconômicas**/ Ana Paula Basso e André Luna (org). Andradina: Meraki, 2022.

SILVA, Gildo Rodrigues da. A finalidade constitucional do princípio da capacidade contributiva. **Revista Jurídica Direito & Realidade**, v. 5, n. 3, 2017. Disponível em: <https://www.revistas.fucamp.edu.br/index.php/direito-realidade/article/view/924> Acesso em: 3 abr. 2024.

SILVA, Marcelo Pinto; MARTINS, Cíntia Rodrigues; VENDRUSCOLO, Maria Ivanice. **Custo do trabalho no Brasil: um estudo nas empresas que se destacaram no ranking da internacionalização**. XIX Congresso Brasileiro de Custos – Bento Gonçalves, RS, Brasil, 12 a 14 de novembro de 2012. Bento Gonçalves: CBC, 2012. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/download/327/327> Acesso em: 12 abr. 2024.

SILVA, Delso Moraes da. Incidência tributária e estrutura de mercado. **Revista de Economia e Administração**, São Paulo, v. 2, n. 4, p. 61-80, out./dez. 2003. Disponível em: <http://www.spell.org.br/documentos/download/25647> Acesso em: 3 jul. 2020.

SIQUEIRA, Julio Pinheiro Faro Homem de. O critério da capacidade econômica na tributação. **Revista de Derecho - Pontificia Universidad Católica de Valparaíso**, [S. l.], v. 35, n. 2, 2011. Disponível em: <https://www.rdpucv.cl/index.php/rderecho/article/view/759> Acesso em: 30 abr. 2024.

TAMARINDO, Ubirajara Garcia Ferreira; PIGATTO, Gessuir. **Tributação no agronegócio: uma análise geral dos principais tributos incidentes**. Editora JH Mizuno, 2018. 364 p.



TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. Volume II. Valores e princípios constitucionais tributários. 2. ed. ref. e atual. Renovar, 2013.

VIGGIANO, L. M. F. do A. Justiça tributária e capacidade contributiva: análise comparada entre teorias de Adam Smith e de Augusto Becker. **Novos Estudos Jurídicos**, Itajaí (SC), v. 13, n. 2, p. 105–118, 2009. Disponível em: <https://doi.org/10.14210/nej.v13n2.p105-118> Acesso em: 30 abr. 2024.

WEBER, Thadeu; CORDEIRO, Karine da Silva. Bens primários sociais e capacidades: uma aproximação possível e adequada para a definição do direito ao mínimo existencial. **Revista Direitos Fundamentais & Democracia**, v. 19, n. 19, p. 54-80, 2016. Disponível em: <https://rb.gy/ryyhdm> Acesso em: 28 abr. 2024.