

# Mínimo Existencial – Imposto de Renda – Pensão – STF

## *Minimum Core – Income Tax – Alimony – Supreme Court*

Fernando Aurelio Zilveti

Mestre, Doutor e Livre-docente pela Faculdade de Direito da USP.  
Professor e Diretor do IBDT – Instituto Brasileiro de Direito Tributário.  
Advogado em São Paulo. *E-mail*: fzilveti@zilveti.com.br.

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.52.17.2022.2274>

### *Resumo*

Este ensaio trata do princípio do mínimo existencial na legislação do imposto de renda da pessoa física. Investiga a aplicação do princípio para impedir o fisco de tributar a parcela necessária à subsistência do contribuinte e sua família. Diante do julgamento do caso da pensão alimentícia pelo Supremo Tribunal Federal – STF, na ADI n. 5.422, se entendeu que os valores garantidos ao alimentado para sua sobrevivência integram seu mínimo vital indisponível. O contribuinte que recebe pensão alimentícia pode excluir de seus rendimentos tais valores, em respeito ao princípio do mínimo existencial.

*Palavras-chave*: Imposto de Renda, pensão alimentícia, mínimo existencial, capacidade contributiva, desigualdade.

### *Abstract*

This essay deals with the existential minimum principle in the individual income tax legislation. It investigates the application of the principle to prevent the tax authorities from taxing the portion necessary for the subsistence of the taxpayer and his family. In view of the judgment of the alimony case by the Federal Supreme Court – STF, in ADI n. 5422, it was understood that the amounts guaranteed to the fed for their survival are part of their unavailable living minimum. The taxpayer who receives alimony may exclude such amounts from his income, in compliance with the principle of the existential minimum.

*Keywords*: income tax, alimony, existence minimum, ability to pay, inequality.

## **1. Caso**

Em recente decisão da ADI n. 5.422, o Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) afastou a incidência do Imposto de Renda (IR) sobre valores decorrentes do direito de família recebidos a título de alimentos ou de pensão alimentícia. Entendeu o STF que a materialidade do tributo está necessariamente vinculada à existência de acréscimo patrimonial. Ocorre que alimentos ou pensão alimentícia oriundos do direito de família não são renda nem proventos de qualquer nature-

za do credor dos alimentos<sup>1</sup>. Note-se que a natureza do valor pago ao alimentando pode ser renda, receita, indenização ou doação. A qualificação sob a ótica do direito civil importa para a consideração jurídica do direito tributário. Várias questões são tratadas na legislação tributária com base em conceitos de direito privado, mas algumas seguem uma linha especialmente tributária.

Interpretando a decisão do STF em relação ao valor pago a título de alimentos, este representa uma receita destinada ao mínimo existencial do alimentante. Desta forma, cabe falar em evitar a tributação da parcela indisponível do contribuinte, em que pese polêmica a competência do STF para requalificar renda definida por lei. Fato é que tais valores não podem integrar a renda tributável do alimentando, sob pena de violar-se a garantia ao mínimo existencial. O imposto de renda foi tratado pelo STF como a concretização do princípio do mínimo existencial, ao permitir que o valor recebido pelo alimentado seja excluído da base tributável<sup>2</sup>.

A questão do IR sobre pensão alimentícia havia sido decidida em junho de 2022 pelo plenário do STF, por 8 votos a favor e 3 contra, mas na sessão virtual mais recente, todos os 11 ministros rejeitaram um recurso de embargos de declaração da União. Por se tratar de Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI – a relação dos votos a favor ou contra à decisão final pouca relevância tem, uma vez que se deu, afinal, o afastamento do artigo de lei que limitava a exclusão da base de cálculo do montante pago a título de pensão alimentícia, do imposto de renda.

O impacto fiscal da decisão do STF será maior num segundo momento, pois os pensionistas que tiveram o dinheiro recolhido ao Fisco podem solicitar o reembolso na Justiça, até o prazo máximo pretérito de cinco anos. A questão do impacto de uma decisão importa para a modulação da decisão, o que, afinal, não foi feito pelo STF. Entendeu a Corte que os efeitos da decisão seriam *ex tunc*, sem modulação de efeitos.

Afastou o STF, na ADI n. 5.422, a incidência do imposto de renda sobre valores decorrentes do direito de família percebidos pelos alimentados a título de alimentos ou de pensão alimentícia. Ao tratar do art. 153, inciso III, da Constituição Federal, o Tribunal interpretou a materialidade do imposto de renda como diretamente vinculada ao acréscimo patrimonial. Assim, os valores mencionados pela impetrante, IBDFAM – Instituto Brasileiro de Direito de Família – desafiando a constitucionalidade de trechos da Lei n. 7.713/1988, não representam renda, senão mero ingresso financeiro.

De fato, assiste razão ao argumento acerca da limitação do legislador infraconstitucional para definir o conteúdo de renda e “proventos de qualquer natureza”. Deve-se subtrair da renda a parcela destinada a atender suas necessidades

<sup>1</sup> BRASIL. STF, ADI n. 5.422, Rel. Min. Dias Toffoli, julgamento em 03.06.2022. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search>.

<sup>2</sup> BRASIL. STF, ADI n. 5.422, Rel. Min. Dias Toffoli, julgamento em 03.06.2022. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search>.

vitais. Não se pode sequer atribuir caráter patrimonial ao direito de família alimentar/pensão. O art. 43 do CTN define alguns contornos do tipo renda previsto na Constituição, porém entre eles não se vislumbra avançar sobre o mínimo existencial, sob pena de atentar contra a Carta de 1988. O fato imponível para a tributação do imposto de renda não é qualquer um, mas apenas aquele que representa acréscimo, descolado do patrimônio do contribuinte. Assim o art. 3º (§ 1º) da Lei n. 7.713/1988, combinado com os arts. 5º e 54 do Decreto n. 3.000/1999, foram considerados aquém da competência legislativa material.

## 2. Mínimo existencial como direito fundamental

Sustenta a doutrina que, quanto menor a renda, maior o comprometimento dela com itens básicos, como alimentação<sup>3</sup>. A saúde consome boa parte da renda dos mais pobres. A questão dos mais pobres é um tema de política pública, demandando ações específicas para mitigar a vulnerabilidade. Aqueles cidadãos fora da linha de pobreza absoluta, que integram as faixas de renda passível de tributação pelo imposto de renda, também sofrem com o comprometimento de seus rendimentos, como alimentação, saúde e educação. Enquanto o cidadão não alcançar a condição vital mínima, lhe falta capacidade contributiva. Nessa condição de pobreza, o Estado deve prover o necessário para sua sobrevivência, assim como se entende em algumas jurisdições pesquisadas aqui neste ensaio<sup>4</sup>.

O conceito de Constituição, tal qual desenvolvido nos séculos XVIII e XIX, trabalha com a ideia de garantia de direitos em troca da proteção do Estado. O Estado constitucional desenvolvido desde então evoluiu no sentido da maior garantia dos direitos sociais, em contrapartida de imposição fiscal, numa ideia de solidariedade<sup>5</sup>. Os direitos humanos ganharam, afinal, um posicionamento de destaque nos textos constitucionais do último quarto do século XX. Dentre os direitos humanos, o mínimo existencial, expresso ou tácito, representa a concretização dos direitos sociais do cidadão. A pensão alimentícia é um direito fundamental do jurisdicionado, que tanto pode ser prestado pelo Estado quanto por pessoa de direito privado, mas em ambas as hipóteses, não representa renda tributável.

O mínimo existencial tem raízes ancestrais no campo constitucional, como garantia do cidadão a direitos sociais. No Estado de Direito, os chamados direitos sociais eram programáticos, mas a partir do último quarto do século XX, ganharam conotação impositiva. Nesse momento, outras designações foram criadas na doutrina, como Estado Democrático de Direito, Estado de Segurança e Estado Fiscal, para demonstrar um movimento de equilíbrio entre os direitos sociais e o

<sup>3</sup> FGV Ibre – peso das despesas em cada intervalo de renda – em %.

<sup>4</sup> HOLANDA – Pensão mínima vital. Disponível em: <https://www.government.nl/topics/minimum-wage/amount-of-the-minimum-wage>. Acesso em: 20 ago. 2022.

<sup>5</sup> BÖCKENFÖRDE, Ernst-Wolfgang. Start Nation Europa, Studien zur Staatslehre, Verfassungstheorie. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 2000, p. 128.

mínimo existencial. Este seria um instrumento de afirmação de direitos sociais, baseados no princípio da solidariedade<sup>6</sup>. Destaque-se que a consideração do mínimo existencial parte de outro princípio, da vedação à discriminação. Em outras palavras, o contribuinte merece igual tratamento, de modo que aquele que não dispõe de meios para a sobrevivência sua e de sua família demanda do Estado prestação positiva de igualdade<sup>7</sup>.

O imposto de renda não incide sobre o mínimo existencial familiar, que se expressa tanto na forma de isenção de faixa mínima quanto por meio do abatimento para gastos com filhos ou idosos<sup>8</sup>. O constitucionalismo tributário propõe a proteção do casal e da família como base de um sistema justo de arrecadação. O conceito de divisão da carga tributária pela família (*Familiensplittung*) vem sendo afirmado no posicionamento tanto do Tribunal Federal de Finanças quanto da Corte Federal Constitucional na Alemanha<sup>9</sup>. A proteção da família na concretização ao princípio do mínimo existencial, como se verá mais abaixo, integra a evolução histórica da teoria do imposto de renda das pessoas físicas<sup>10</sup>.

A determinação de concretização dos direitos sociais trouxe ao Estado um problema central, a quantificação. Afinal, o dever do Estado de efetivar direitos sociais expressos na Constituição parece certo, porém indeterminado quantitativamente. Naturalmente, outros aspectos dos direitos sociais que tornam difícil sua efetivação são discutido no direito constitucional, como a qualidade, o tempo e os sujeitos. Disso não se tratará neste ensaio, restrito ao tema da quantificação dos direitos sociais por meio da tributação. A quem compete, afinal, determinar o valor da prestação de direitos sociais ao cidadão desprovido de um mínimo vital? A resposta imediata a tal indagação seria, evidentemente, ao legislador, porém, no papel constitucional de revisor vem o juiz.

Deixar ao Poder Judiciário a tarefa de determinação de valores a serem prestados pelo Estado a título de direitos sociais representa um risco tanto para a teoria da separação de poderes quanto para o próprio Judiciário. Este teria que se ver com os critérios de desigualdade, de pobreza e miséria, todos conceitos lá-

<sup>6</sup> TORRES, Ricardo Lobo. A metamorfose dos direitos sociais em mínimo existencial. In: SARLET, Ingo Wolfgang (org.). *Direitos fundamentais sociais, estudos de direito constitucional, internacional e comparado*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, (1/46) p. 17.

<sup>7</sup> KIRCHHOF, Paul. *Steuersubventionen*. In: OSTERLOH, Lerke; SCHMIDT, Karsten; WEBER, Hermann (org.). *Staat, Wirtschaft, Finanzverfassung, Festschrift für Peter Selmer zum 70. Geburtstag*. Berlin: Duncker Humblot, 2004, (744/769) p. 768.

<sup>8</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos humanos e a tributação, imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 142.

<sup>9</sup> LANG, Joachim. *Reform der Familienbesteuerung*. In: KIRCHHOF, Paul et alii. (coord.). *Steuerrecht, Verfassungsrecht, Finanzpolitik: Festschrift für Franz Klein*. Colônia: Dr. Otto Schmidt, 1994, (437/452) p. 449.

<sup>10</sup> FELIX, Dagmar. *Familienleistungsausgleich – Eine Aufgabe des Steuerrechts? Staat, Wirtschaft, Finanzverfassung: Festschrift für Peter Selmer zum 70. Geburtstag*. Berlin: Duncker & Humblot, 2004, (624/640) p. 638.

beis e de difícil quantificação. A chamada “proteção” daqueles em estado de pobreza ou vulnerabilidade, por meio de um imposto de renda negativo, foge do papel típico de revisão do Judiciário. A revisão judicial, tal qual foi pensada no direito anglo-saxão, se abstém de ultrapassar os limites legais estabelecidos no parlamento, para determinar o *quantum* devido pelo Estado para concretizar direitos sociais<sup>11</sup>.

A possibilidade técnica de quantificar direitos sociais de modo a efetivá-los, em que pese argumentos contrários, passou ao Poder Judiciário por função constitucional de revisão de atos normativos<sup>12</sup>. Ao assim proceder, algumas cortes constitucionais têm recorrido à remissão, garantindo a determinados jurisdicionados o que é dado a outros, estes últimos, por eleição legal. Os requisitos constitucionais centrais para o desenho dos benefícios de segurança básica do Estado decorrem da garantia do direito fundamental de um nível de subsistência digno. Se uma obrigação de cooperar para superar a própria carência não for cumprida sem uma razão importante e o legislador sancionar isso retirando temporariamente benefícios básicos, isso cria um ônus extraordinário<sup>13</sup>.

A Corte Constitucional, então, será chamada a resolver essa questão. Em determinados casos, no campo do direito privado, quando se verifique que, para cumprir uma obrigação o devedor coloca em risco seu mínimo existencial, pode o tribunal constitucional impedir que sucumba<sup>14</sup>. Este posicionamento da Corte Constitucional da Itália representa uma intervenção na esfera privada, impedindo que o cidadão coloque em risco sua vida ao cumprir determinada obrigação. A execução de sentença, portanto, não é algo inevitável ou mesmo, certo, se o exequente coloque o executado numa posição de perda de bens essenciais para sua sobrevivência<sup>15</sup>. Veremos isso, mais detidamente, abaixo.

A Constituição brasileira de 1988 teve, em alguns pontos, inspiração na Constituição portuguesa de 1976, entendendo como “status social do cidadão”, prestações do Estado, especialmente, em saúde e educação, entre outras<sup>16</sup>. O STF tem se preocupado com o tema do mínimo existencial, garantido, em algumas

---

<sup>11</sup> ALEMANHA. Corte Constitucional. Decisão de 9 de fevereiro de 2021 – 2 BvQ 8/21. Disponível em: [https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/2021/02/qk2021-0209\\_2bvq000821.html](https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/2021/02/qk2021-0209_2bvq000821.html). Acesso em: 20 ago. 2022.

<sup>12</sup> TORRES, Ricardo Lobo. A metamorfose dos direitos sociais em mínimo existencial. In: SARLET, Ingo Wolfgang (org.). *Direitos fundamentais sociais, estudos de direito constitucional, internacional e comparado*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, (1/46) p.32.

<sup>13</sup> ALEMANHA. Corte Constitucional. Decisão de 5 de novembro de 2019 – 1 BvL 7/16. Disponível em: [https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/2019/11/ls2019-1105\\_1bv1000716.html](https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/2019/11/ls2019-1105_1bv1000716.html). Acesso em: 20 jul. 2022.

<sup>14</sup> ESPANHA. Corte Constitucional. Sentença n. 113/1989. Disponível em: <https://www.tribunalconstitucional.es/es/Paginas/default.aspx>. Acesso em: 20 mar. 2022.

<sup>15</sup> RÚBIO LLORENTE, Francisco. *Derechos fundamentales y principios constitucionales*. Barcelona: Ariel Derecho, 1995, p. 525.

<sup>16</sup> CANOTILHO, José J. Gomes. *Constituição dirigente e vinculação do legislador*. Coimbra: Coimbra, 1982, p. 371.

ocasiões, que o Estado conceda a determinados cidadãos o necessário para prover a sua manutenção e a de sua família<sup>17</sup>.

No exemplo do Brasil, as autoridades fiscais se pronunciaram sobre medidas para sair da crise econômica, que paralisou ao menos 522 mil empresas ou 34% dos empreendimentos, motivando o encerramento de algo em torno de 700 mil pequenos e médios negócios até o mês de junho de 2020<sup>18</sup>. É preciso lembrar que a Constituição Federal possui uma série de regras de proteção da atividade econômica, atendendo ao que se denomina função social da empresa<sup>19</sup>. Nesse sentido, houve: postergação por seis meses para pagamento de tributos federais no Simples Nacional; suspensão, prorrogação e adiamento de cobrança de dívida ativa da União; adiamento do pagamento do FGTS; redução de 50% por três meses das contribuições do Sistema “S”. Em relação aos tributos sobre o consumo, o fisco brasileiro ainda premiou a importação de mercadorias com aplicação para prevenção e combate à Covid-19, com a isenção de tributos incidentes sobre essas operações<sup>20</sup>. O parlamento brasileiro promoveu o pagamento de auxílio emergencial às pessoas mais vulneráveis à crise econômica gerada pela pandemia da Covid-19, notadamente os trabalhadores autônomos. Esses benefícios, comentados mais adiante, foram tratados na Lei n. 13.982/2020<sup>21</sup>.

A Corte Constitucional de Portugal reconheceu o direito a um mínimo de sobrevivência condigna, como algo que ao Estado é defeso subtrair ao indivíduo, ao mesmo tempo que deve positivamente assegurar<sup>22</sup>. As prestações do Estado também se fizeram sentir nas renúncias fiscais relativas ao imposto de renda da pessoa física quando, expressamente, permite deduções das despesas com saúde e educação. Para garantir a dignidade da pessoa humana, mais do que prestação positiva, demanda-se que se permita a plena fruição dos direitos fundamentais. Este é o desafio para as cortes constitucionais. O mínimo existencial não está expresso no texto constitucional, mas implícito nos deveres republicanos, como a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades. Sob a perspectiva tributá-

---

<sup>17</sup> BRASIL. STF, RE n. 567.985 MT, Rel. Min. Marco Aurélio, julgamento em 18.04.2013. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=4614447>. Acesso em: 20 ago. 2022.

<sup>18</sup> BRASIL. IBGE, *Pesquisa Pulso Empresa: impacto da Covid-19 nas empresas*. Disponível em: <http://agenciadenoticias.ibge.gov.br>. Acesso em: 2 jul. 2020.

<sup>19</sup> BRASIL. Constituição Federal, art. 5º, XIII e art. 170, parágrafo único.

<sup>20</sup> BRASIL. Receita Federal do Brasil – RFB. Disponível em: <http://www4.planalto.gov.br/legislacao/>. Acesso em: 2 jul. 2020.

<sup>21</sup> BRASIL. Lei n. 13.982/2020. Dispõe sobre parâmetros adicionais de caracterização da situação de vulnerabilidade social para fins de elegibilidade ao benefício de prestação continuada (BPC), e estabelece medidas excepcionais de proteção social a serem adotadas durante o período de enfrentamento da emergência de saúde pública de importância internacional decorrente do coronavírus (Covid-19) responsável pelo surto de 2019, a que se refere a Lei n. 13.979, de 6 de fevereiro de 2020.

<sup>22</sup> PORTUGAL. Corte Constitucional. Acórdão n. 509, de 2002. Disponível em: <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/home.html>. Acesso em: 20 mar. 2022.

ria, o mínimo existencial é imune aos tributos, segundo a doutrina desenvolvida na segunda metade do século XX<sup>23</sup>.

Discute-se ainda se a prestação de direitos sociais se dá em via de mão dupla, ou seja, positiva e negativamente. Garantir direitos sociais significa tanto evitar que o cidadão seja tolhido de seu direito quanto efetivá-lo. Essa dupla função de garantia do mínimo vital também é observada nos dois sentidos, simultaneamente. Reafirma-se, assim, a necessidade de garantir a disponibilidade efetiva e suficiente para fazer frente ao núcleo essencial da existência de vida cotidiana. O mínimo existencial surge no reconhecimento do imposto de renda como instrumento, quando se garante o direito de dedução adequada de despesas do contribuinte para sua sobrevivência<sup>24</sup>. A Corte Constitucional italiana, enfim, pensou na necessária coordenação entre o sistema tributário e os serviços sociais, de sorte a obrigar o fisco a respeitar o mínimo existencial do contribuinte. A doutrina italiana comenta a Constituição no sentido de enxergar no próprio sentido da capacidade contributiva, a concretização do mínimo existencial<sup>25</sup>.

Na Espanha, o mínimo vital está associado ao princípio da capacidade contributiva como irmãos siameses<sup>26</sup>. A própria configuração da segurança social experimentou uma evolução no último quarto do século XX, no que se considera a competência do Estado para prover prestações afirmativas de direitos sociais, a partir do que se inicia a capacidade econômica do contribuinte. Existiria, assim, um “rendimento garantia” de cidadania<sup>27</sup>. O legislador ordinário, seguindo o dispositivo constitucional e reconhecendo seu papel de efetivar o mínimo vital, assume a função de formular políticas públicas para gestão do rendimento correspondente ao cidadão em estado de pobreza. Existiria um assim denominado “selo de inclusão social”, a partir do qual o cidadão passa a ter a condição de contribuinte. Nesse sentido, o imposto de renda merece um estudo particular. A decisão da corte constitucional sobre mínimo existencial, ademais, não fere a autonomia de entes tributantes, por se tratar de direitos fundamentais sob a tutela da Corte. Disso trataremos mais adiante.

Com o evento da pandemia de Covid-19 se observou um aumento da pobreza e consequente distanciamento maior entre ricos e pobres. Alguns países do

<sup>23</sup> GIARDINA, Emílio. *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*. Milão: Dott. A. Giuffrè, 1961, p. 1.

<sup>24</sup> ITÁLIA. Corte Constitucional. Sentença n. 152, de 23 de junho de 2020. Disponível em: <https://www.rivistadirittotributario.it/2021/05/19/garanzie-del-minimo-vitale-e-coordinamento-tra-sistema-tributario-e-providenze-sociali-note-a-margine-di-corte-cost-n-152-2020/>. Acesso em: 20 jul. 2022.

<sup>25</sup> TESAURO, Francesco. *Istituzioni di diritto tributario*. Parte Geral. Turin: Cedam, 2016, p. 79.

<sup>26</sup> RUBIO LLORENTE, Francisco. *Derechos fundamentales y principios constitucionales*. Barcelona: Ariel Derecho, 1995, p. 514.

<sup>27</sup> ESPANHA. Corte Constitucional. Decisão STC/2016. Disponível em: <https://www.tribunalconstitucional.es/es/Paginas/default.aspx>. Acesso em: 20 ago. 2022.

norte da Europa continental reagiram a esse fato com políticas públicas específicas e até descentralizadas, para mitigar os efeitos da pobreza na população. Esses países, como a Finlândia e os Países Baixos, já tinham colocado em prática programas de concretização do mínimo existencial anteriormente<sup>28</sup>. Alguns programas sociais são especialmente desenhados para garantir renda básica, como no exemplo finlandês, alterado circunstancialmente, em função de crises sociais como a pandemia de Covid-19<sup>29</sup>.

O modelo europeu de atenção ao mínimo existencial como programa de segurança social guarda semelhança com o brasileiro, guardadas as respectivas proporções. De toda a sorte, para o que se pretende neste ensaio, os programas de segurança social têm relação apenas marginal com as questões a serem enfrentadas aqui. Aqui trataremos do imposto de renda e do mínimo existencial. A despeito disso, o agente fiscal procura, especialmente em momentos de crises agudas como a que se apresenta com a Covid-19, pensar na distribuição de renda e no bem-estar numa economia de mercado. Isso depende de um número de fatores, incluindo leis que permitam a igualdade de oportunidades, a mobilidade social e a reestruturação de mercados. O contexto sistêmico em que se desenvolvem as atividades econômicas durante a crise ocasionada pela pandemia da Covid-19 torna estratégico o papel do agente de política fiscal. De igual sorte, os ajustes no sistema tributário são muito oportunos em tempos agudos como o de pandemia, no sentido de modificar a legislação do imposto de renda, revisitando os critérios de apuração do imposto de renda, apenas para citar o exemplo legislativo alemão<sup>30</sup>.

### 3. Mínimo existencial no imposto de renda

O mínimo existencial relacionado ao imposto de renda tem um ponto de convergência com a ideia de cidadania fiscal, no sentido de direitos fundamentais, políticos, sociais, econômicos e difusos. O direito às condições mínimas de existência humana, uma vida digna que exige prestações positivas do Estado, ao mesmo tempo que o impede de retirar do cidadão aquilo que é vital<sup>31</sup>. A questão da cidadania fiscal é um tanto controvertida, preferindo aqui a ideia de pertencimento, destino comum, perante uma unidade constitucional. Um fundamento

<sup>28</sup> VERLAAT, T.; DE KRUIJK, M. Experimento con ayudas a la renta en los Países Bajos. *Revista de Investigación y Análisis Social* n. 23. Utrecht, Barcelona Societat, 2019, p. 167.

<sup>29</sup> KANGAS, O.; JAUHAINEN, S.; SIMANAINEN, M.; YLIKÄNNÖ, M. (ed.). *The basic income experiment 2017-2018 in Finland*. Preliminary Results, Ministry of Social Affairs and Health, Helsinki, 2019, p. 7-8.

<sup>30</sup> HEY, Johanna. *Stellungnahme Zu dem Entwurf der Fraktionen der CDU/CSU und PSD Corona-Steuerhilfegesetz (BT-Drucks. 19/19150)*. Institut für Steuerrecht Universität zu Köln, Öffentliche Anhörung im Finanzausschuss am 25 Mai, 2020, (1/11) p. 7 e 8. Disponível em: [www.bundestag.de/ressurce/blog/697504/4eebd50ec9](http://www.bundestag.de/ressurce/blog/697504/4eebd50ec9). Acesso em: 2 jul. 2022.

<sup>31</sup> TORRES, Ricardo Lobo. A cidadania fiscal múltipla. In: REZENDE, Condorcet (org.). *Estudos tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, (259/278) p. 464.

comum de identidade política, sim, confere ao contribuinte a ideia de garantia constitucional<sup>32</sup>.

Tal fundamentação se dá por meio da concretização de direitos fundamentais. O princípio da tributação universal surgiu como uma regra de guerra de distribuição do encargo fiscal na luta contra o feudalismo. O princípio básico da igualdade foi desenvolvido como padrão de avaliação para tributação justa, mas o princípio do mínimo existencial perdeu sua função de referência para o princípio da capacidade contributiva. Mesmo um pouco controversa, sustenta-se a tese de que a capacidade contributiva e o mínimo existencial encontrariam raízes na ética de Aquino, ainda no século XII<sup>33</sup>.

A lei alemã de 25 de maio de 1873 trouxe a primeira noção de mínimo existencial no direito positivo tributário. A lei do Reich alemão fixou em 1.000 thalers (moeda alemã na época), a isenção fiscal para o contribuinte, que seria o mínimo necessário para a subsistência. Esta iniciativa pioneira da legislação fiscal alemã produziu um forte impacto no número de contribuintes do imposto de renda da época. Em 1873, ano da publicação da lei, de um universo de 9.300.000 (nove milhões e trezentos mil) contribuintes, 5.000.000 (cinco milhões) de contribuintes pagaram a alíquota mínima ou alíquota diferenciada. No ano seguinte, quando a mencionada lei passou a vigorar, 6.400.000 (seis milhões e quatrocentos mil) contribuintes ficaram isentos<sup>34</sup>.

A realidade dos casais e da família no século XX e início do século XXI impulsionou transformações na consideração dos beneficiários do princípio do mínimo existencial. Isso se observa tanto no campo legislativo quanto no jurisprudencial, ampliando o conceito de casal e de família, de sorte a adaptar o sistema tributário à evolução socioeconômica<sup>35</sup>. Observa-se, assim, o reconhecimento do mínimo existencial na sociedade de consumo, que orienta a hipótese normativa do imposto de renda, diretamente vinculada ao princípio da capacidade contributiva. A definição de valores objetivos, dentro do campo de incidência do imposto de renda, em que o mínimo existencial encontra-se respeitado, não é apenas uma função legislativa, cabendo também ao intérprete efetuar ajustes, sempre que acionado a se manifestar. Os critérios de mensuração do mínimo existencial variam de acordo com a evolução socioeconômica<sup>36</sup>.

<sup>32</sup> HABERMAS, Jürgen. I fondamenti morali prepolitici dello Stato liberale. In: HABERMAS, Jürgen; RATZINGER, Joseph. *Ética, religione e stato liberale*. Brescia, 2004, p. 29.

<sup>33</sup> AMATUCCI, Andrea. Il concetto di tributo in Italia ed in Germania. In: TÓRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. v. V.

<sup>34</sup> ZILVETI, Fernando Aurelio. *Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2001, p. 205.

<sup>35</sup> LANG, Joachim. Reform der Familienbesteuerung. In: KIRCHHOF, Paul et alii. (coord.). *Steuerrecht, Verfassungsrecht, Finanzpolitik: Festschrift für Franz Klein*. Colônia: Dr. Otto Schmidt, 1994, (437/452) p. 451.

<sup>36</sup> HALLER, Heinz. Zur Freistellung des "Existenzminimums" bei der Einkommensbesteuerung. In: KIRCHHOF, Paul et alii. (coord.). *Steuerrecht, Verfassungsrecht, Finanzpolitik: Festschrift für Franz Klein*. Colônia: Dr. Otto Schmidt, 1994, (409/417) p. 410.

O imposto de renda tem uma relação muito próxima com o mínimo existencial e este, não por acaso, com a capacidade contributiva. A ideia de excluir o contribuinte do campo tributário por conta da renda tem um conteúdo intrínseco no princípio da capacidade contributiva. Não é sequer idôneo tributar além do mínimo existencial, ingressando o Estado na esfera da ética fiscal, um perigoso ponto de inflexão sobre direitos fundamentais. A questão ética, porém, é de política fiscal, algo pouco tratado no campo das finanças públicas e tributação aqui no Brasil<sup>37</sup>. A Constituição de 1988 trouxe um elenco extenso de direitos fundamentais, assimilado pela legislação e pela jurisprudência. O mínimo existencial, no campo dos direitos fundamentais não prestacionais, se encontra no imposto de renda<sup>38</sup>.

Num primeiro momento da recente pandemia de Covid-19, buscou-se compreender a natureza jurídica da ação do governo brasileiro, levando em conta a ajuda emergencial para a renda e o emprego, com redução da jornada de trabalho. O legislador do imposto de renda pode, assim, esbarrar no valor maior da vida e da dignidade, quanto aos limites gastos com saúde, objeto deste estudo. A ajuda pode ser excluída do lucro líquido da empresa, para fins de apuração do lucro real. Essa despesa, no que diz respeito ao que a empresa arca, é dedutível. Mesmo na hipótese de os empregados serem mantidos em casa, inativos, com o salário pago pela empresa, de igual sorte a despesa é dedutível<sup>39</sup>. Para a pessoa física, porém, as medidas para enfrentar a pandemia não se deram senão para postergar ajustes. Faltou enfrentar os gastos do contribuinte pessoa física, para atender o mínimo existencial pessoal e familiar. Existe, por assim dizer, uma verdadeira “zona de exclusão” legislativa no imposto de renda, em que é defeso ao legislador atribuir obrigação tributária. Esta se localiza no valor essencial para o custeio da família, considerado como mínimo existencial.

Se, por um lado, o Fisco se interessa pela renda do contribuinte em qualquer circunstância e, como em algumas jurisdições, até a renda mundial, por outro lado, o imposto de renda não avança sobre o mínimo existencial. Na Alemanha, este mínimo está previsto na legislação do imposto de renda (§ 32a I 2 n. 1 EStG)<sup>40</sup>. Mesmo nas hipóteses de simplificação do imposto de renda, com uso de estruturas práticas, o mínimo existencial permanece fora do campo de ação fiscal. A praticabilidade não é autorizada, portanto, a avançar sobre o mínimo existencial do contribuinte<sup>41</sup>.

<sup>37</sup> TORRES, Ricardo Lobo. O mínimo existencial, os direitos sociais e os desafios de natureza orçamentária. In: SARLET, Ingo Wolfgang; TIMM, Luciano Benetti (org.). *Direito fundamentais, orçamento e “reserva do possível”*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, (3/86) p. 78.

<sup>38</sup> SARLET, Ingo. *A eficácia dos direitos fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001, p. 265.

<sup>39</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Pandemia e indagações tributárias. *Revista Direito Tributário Atual* v. 44. São Paulo: IBDT, (493/505) p. 495. O autor cita corretamente o art. 47 da Lei n. 4.506, reletida no art. 311 do RIR/2018.

<sup>40</sup> TIPKE, Klaus; LANG, Joachim *et alii*. *Steuerrecht*. Colônia: Dr. Otto Schmidt, 2012, § 9, 26.

<sup>41</sup> TIPKE, Klaus; LANG, Joachim *et alii*. *Steuerrecht*. Colônia: Dr. Otto Schmidt, 2012, § 4, 132.

Também na Alemanha, é defeso ao legislador impor a tributação do imposto de renda sobre parcela indisponível do contribuinte, em atenção ao princípio do mínimo existencial. Ademais da doutrina, a consistente jurisprudência das cortes superiores, como a Corte Federal de Finanças, entende indisponível a renda das pessoas físicas, empregados e autônomos<sup>42</sup>. O pano de fundo dessa discussão é essencialmente a questão de saber até que ponto as necessidades reais dos contribuintes desempenham um papel na determinação do nível mínimo de subsistência, se as definições e valores de avaliação existentes são adequados para registrar isso e o que realmente constitui o nível de subsistência.

A Corte Constitucional espanhola apreciou recentemente a legislação catalã, no sentido de investigar o papel do parlamento na efetivação de direitos fundamentais, especificamente do rendimento do cidadão, que atenda o mínimo existencial<sup>43</sup>. O imposto de renda, afinal, deve ser configurado de modo a permitir que o contribuinte possa deduzir sua parcela necessária à sobrevivência sua e de sua família. A partir daí formamos a soma dos rendimentos, aplicamos a alíquota devida e, assim, teremos o imposto de renda a ser pago pela pessoa física.

Nos Países Baixos, o imposto de renda é considerado um meio de concretização do mínimo existencial, com uma dedução pessoal, de cônjuges ou companheiros, família monoparental com filhos menores e pessoas idosas<sup>44</sup>. A efetivação do mínimo existencial, após os impactos da pandemia de Covid-19, tornou-se imperativa, propiciando que o cidadão holandês alcance o patamar de capacidade contributiva<sup>45</sup>. A ideia do imposto de renda ligado ao princípio do mínimo existencial realiza, afinal, a capacidade contributiva.

No ordenamento tributário italiano o mínimo existencial se articula por meio de determinadas deduções do imposto de renda, admite-se deduzir cônjuges dependentes até um determinado valor. Admite-se, como nos demais exemplos comparados, dedução de filhos menores e outros dependentes, ainda que não tenham laços sanguíneos. Afinal, os limites de dedutibilidade são desafiados pelo contribuinte em determinadas condições, para que se atenda ao mínimo existencial pessoal e da família. O Tribunal Constitucional italiano identificou os chamados elementos do mínimo existencial “naqueles meios que parecem indispensáveis às necessidades fundamentais do homem”, nas “rendas tão modestas

<sup>42</sup> ALEMANHA. Corte Federal de Finanças (BFH). ECLI:DE:BFH:2017:U.270717.IIIR1.09.0. Disponível em: <https://www.bundesfinanzhof.de/de/entscheidung/entscheidungen-online/detail/STRE201710276/>. Acesso em: 20 jul. 2022.

<sup>43</sup> ESPANHA. Corte Constitucional. Pleno. Sentença 1140-2021, 01.03.2021. Disponível em: [https://www.tribunalconstitucional.es/NotasDePrensaDocumentos/NP\\_2021\\_084/2021-1140STC.pdf](https://www.tribunalconstitucional.es/NotasDePrensaDocumentos/NP_2021_084/2021-1140STC.pdf). Acesso em: 20 ago. 2022.

<sup>44</sup> SERRANO ANTÓN, Fernando. Derecho comparado: panorámica general. *El mínimo personal y familiar en el impuesto sobre la renta de las personas físicas. Análisis de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, a la luz del derecho comparado*. Barcelona e Madrid: Marcial Pons, 2000, (55/70) p. 65.

<sup>45</sup> HOLANDA. Amount of the minimum wage. Disponível em: <https://www.government.nl/topics/minimum-wage/amount-of-the-minimum-wage>. Acesso em: 20 ago. 2022.

que mal são suficientes para satisfazer as necessidades elementares da vida<sup>46</sup>. O conceito de mínimo existencial está subjacente ao indivíduo, pois cada um possui “necessidades básicas” e “necessidades fundamentais”. No entanto, pode referir-se ao homem “tanto como indivíduo como nas formações sociais onde se desenvolve a sua personalidade” (art. 2º da Constituição); “Todos os cidadãos têm igual dignidade” e “É dever da República remover os obstáculos de natureza econômica e social que, limitando efectivamente a liberdade e a igualdade dos cidadãos, impedem o pleno desenvolvimento da pessoa humana”. O tributo se configura, assim, não só como *premium libertatis*, mas também como justiça distributiva, necessário a balancear, em nome do interesse público, a distonia provocada pelo mercado entre cidadãos igualmente tutelados pelo Estado<sup>47</sup>.

No direito tributário, afinal, o conceito de mínimo de existencial é tratado pela doutrina em conexão com os princípios da universalidade e da uniformidade da tributação e da tributação segundo a capacidade contributiva<sup>48</sup>. Os princípios da tributação servem para especificar o princípio da justiça fiscal e são reconhecidos pelas cortes constitucionais como resultado de um sistema tributário justo. O princípio do Estado de bem-estar, interpretado pela Corte constitucional, confirma e esclarece o princípio da tributação segundo a capacidade contributiva<sup>49</sup>. Quando o tribunal constitucional isenta contribuintes, sua companheira ou companheiro, seus filhos e pessoas que convivem, de pagar imposto de renda além do mínimo existencial, concretiza a igualdade na tributação.

É questionável que a presunção prática se aplique indefinidamente. Seu poder de persuasão diminui na medida em que a carga tributária aumenta<sup>50</sup>. Quanto maior a parcela que o Estado retira do contribuinte, menor a probabilidade de respeito ao mínimo existencial. Por um lado, foi exigida no mérito dos debates sobre o imposto de renda, a consideração de despesas de alimentos, por outro lado, contudo, foi aceita a exclusão da consideração de reduções fáticas na capacidade contributiva do contribuinte devido a encargos de alimentos para filhos, contrários ao sistema<sup>51</sup>.

O mínimo existencial deve ser deixado isento de impostos em qualquer caso, cabendo ao intérprete determinar o *quantum*. Os critérios de apuração do impos-

<sup>46</sup> ITÁLIA. Corte Constitucional, Decisão n. 97, de 10 de julho de 1968. Disponível em: <https://www.cortecostituzionale.it>. Acesso em: 20 ago. 2022.

<sup>47</sup> MARINO, Giuseppe. La capacità contributiva nella prospettiva internazionale e comparata: dalla misurazione dei diritti proprietari alla valorizzazione sociale della persona. *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*. Jan./dez. 2011, (349/366) p 359.

<sup>48</sup> GYSIN, Charlotte. *Der Schutz des Existenzminimums in der Schweiz*. Zurique: Helbin&Lichtnhahn, 1999, p. 167.

<sup>49</sup> KIRCHHOF, Paul. Staatliche Einnahmen. In: ISENSEE, Josef; KIRCHHOF, Paulo (org.). *Handbuch des Staatsrechts, der Bundesrepublik Deutschland*. v. IV, (87/233) p. 143.

<sup>50</sup> VOGEL, Klaus. Der Finanz – und Steuerstaat. In: ISENSEE, Josef; KIRCHHOF, Paulo (org.). *Handbuch des Staatsrechts*. v. I. Heidelberg: C. F. Müller, 1995, (1151/1185) p. 1.178.

<sup>51</sup> BIRK, Dieter. *Steuerrecht*. Heidelberg: C. F. Müller, 2002, § 158.

to de renda da pessoa física, com a possibilidade de declaração conjunta, da inclusão de filhos e parentes, atendem, a depender do grau de tipificação simplificadora, a capacidade contributiva e o mínimo existencial. As despesas com a manutenção do contribuinte e da família seguem sendo uma quimera, nos diversos sistemas aqui estudados<sup>52</sup>.

#### 4. Mínimo existencial na interpretação constitucional

Neste sentido, o sistema tributário brasileiro se aproximou mais do espanhol, aqui mencionando o posicionamento da Corte Constitucional daquela jurisdição. O mínimo existencial, a seguir o que entendeu a Corte espanhola, não é uma despesa passível de correção monetária, como aqui no Brasil se pleiteia. É um valor determinado em lei, sobre o qual o legislador do imposto de renda não tem competência para arrecadar. Assim, a Constituição limita o legislador de unidades autônomas espanholas a tributar a renda indisponível, em atenção ao princípio do mínimo existencial<sup>53</sup>. Na Espanha, quando se trata do imposto de renda, o mínimo existencial surge relacionado ao princípio da capacidade contributiva. Considera-se inidôneo tributar aquela parte da riqueza considerada necessária para fazer frente às necessidades elementares da existência humana<sup>54</sup>.

Desde a decisão da Corte Constitucional alemã de 1990, o legislador foi obrigado a isentar de imposto o nível de subsistência das crianças. Esta interpretação da Corte alemã leva em conta aquilo que o contribuinte precisa para sustentar uma criança, levando em conta suas necessidades elementares, equalizando os encargos familiares. Foi necessário interpretar a Constituição e o sistema tributário infraconstitucional para determinar o nível dos filhos de uma família<sup>55</sup>. A tipificação e a generalização devem ser adequadas à simplificação e não devem ser desproporcionais. Tipificações e generalizações devem ser mensuradas de forma que a grande maioria dos casos seja registrada corretamente. Os casos previstos pelo legislador, portanto, não devem se desviar muito do tipo. É preciso cuidar para que as divergências decorrentes da simplificação tributária não se tornem exageradas, de modo a afastar o princípio da capacidade contributiva. Este tem

<sup>52</sup> PÖLLATH, Reinhard. Einkommensteuer – einfach am Ende, am Ende einfach. In: KIRCHHOFF, Paul; SCHIMIDT, Kirsten; SCHÖN, Wolfgang; VOGEL, Klaus (org.). *Festschrift für Arndt Raupach – Steuer und Gesellschaftsrecht zwischen Unternehmerfreiheit und Gemeinwohl*. Colônia: Dr. Otto Schmidt, 2006, (153/175) p. 156.

<sup>53</sup> ESPANHA. Corte Constitucional, Pleno, Sentença n. 186/2021, 28.10.2021. Disponível em: [https://www.boe.es/diario\\_boe/txt.php?id=BOE-A-2021-19515](https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2021-19515). Acesso em: 20 mar. 2022.

<sup>54</sup> BONELL, Ramón Colmenero. Principio de igualdad y deber de contribuir. *Anuario Jurídico y Económico Escurialense* XXXVIII (2005) 177-208/ISSN: 1133-3677. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/1143011.pdf>. Acesso em: 20 mar. 2022.

<sup>55</sup> ALEMANHA. Corte Constitucional, BVerfG, decisão de 29 de maio de 1990, 1 BvL 20/84, BVerfGE 82,60 (Rn 105ff.). Disponível em: [https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/2019/11/1s20191105\\_1bvl000716.html](https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/2019/11/1s20191105_1bvl000716.html). Acesso em: 20 jul. 2022.

sido também, num estudo de direito comparado, o posicionamento da Corte Constitucional alemã<sup>56</sup>.

Nesse sentido, o requisito mínimo de direito social representa a base do nível de subsistência em direito tributário. Se o requisito mínimo social aumentar, isso também deve se refletir no nível de subsistência na lei tributária do imposto de renda. É preciso entender que isso não é correção monetária inflacionária, apenas a obrigação do Estado de compor o direito social fundamental do contribuinte e de sua família. É papel da Corte Constitucional garantir direito fundamental, mesmo que, para isso, substitua o parlamento no dever de quantificação do mínimo existencial.

O princípio da isenção fiscal do nível de subsistência não protege apenas o chamado nível de subsistência material. As contribuições para o seguro privado de doença e cuidados também podem fazer parte do nível de subsistência que deve ser poupado pela lei do imposto sobre o rendimento. Para a avaliação das despesas necessárias à existência, o nível de benefícios garantidos pela lei previdenciária deve ser usado como um nível de comparação que quantifica o mínimo existencial. Assim decidiu a Corte Constitucional suíça, concretizando o princípio do mínimo existencial para o imposto de renda das pessoas físicas<sup>57</sup>. De igual sorte, a mesma corte considerou livre da tributação do imposto de renda o mínimo existencial do casal com filhos<sup>58</sup>.

Dentro da teoria da formação de precedentes, ressalta-se o papel da corte constitucional, ao ratificar ou retificar leis provenientes do parlamento, que não estejam de acordo com a Constituição. Ao defender e, com isso, concretizar direitos fundamentais, a Corte Constitucional exerce função para a qual foi designada pelo constituinte. Lembremos que, o “costume”, nas sociedades tradicionais, tem dupla função, de motor e volante. Não impede as inovações e pode mudar até certo ponto, justificando a alteração no próprio precedente<sup>59</sup>.

O procedimento de concretização deve ser delimitado pelo objeto de interpretação<sup>60</sup>. Assim, ao se deparar com a lei do imposto de renda, o juiz da corte

<sup>56</sup> SCHAUMBURG, Harald. *Besteuerung von Kapitalerträgen. Besteuerung von Einkommen/hrsg. im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V. von Iris Ebling*. Köln: O. Schmidt, 2001, (225/300) p. 262. O renomado jurista cita alguma jurisprudência, aqui confirmada: BVerfG v. 25. 9. 1992, BVerfGE 87, 153 ff. (169 ff.) (*Existenzminimum*); v. 10. 4. 1997, BVerfGE 96, 1 ff. (6 f.) (*Arbeitnehmer – und Weihnachtsfreibetrag*); P. Kirchhof, *Grundlinien des Steuerverfassungsrechts in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts*, *Stfjb.* 1994/95, 5 ff. (20 f.); ders., *Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Steuervereinfachung*, in: FS Meyding, Heidelberg 1994, 3 ff. (9 ff.).

<sup>57</sup> SUÍÇA. Corte Constitucional, 2 BvL 1/06, Decisão da Segunda Sessão, de 13 de fevereiro de 2008. Disponível em: <https://www.servat.unibe.ch/dfri/bv120125.html#Opinion>. Acesso em: 20 ago. 2022.

<sup>58</sup> SUÍÇA. Corte Constitucional, 1 BvR 527/80, 528/81 und 441/82. Decisão da Primeira Turma, 17 de outubro de 1984. Disponível em: <https://www.servat.unibe.ch/dfri/bv068143.html>. Acesso em: 20 ago. 2022.

<sup>59</sup> HOBBSAWN, Eric. *A invenção das tradições*. São Paulo: Paz e Terra, 1997, p. 9.

<sup>60</sup> HESSE, Konrad. *Elementos de direito constitucional da República Federal da Alemanha*. Traduzido por Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Fabris, 1998, p. 63.

constitucional analisa o mínimo existencial constitucional. Se legislador não brinda o cidadão com o mínimo vital, o intérprete deve afastar a norma do sistema. O mínimo existencial, como direito básico jurídico-constitucional do homem e do cidadão, está protegido contra intervenções antijurídicas<sup>61</sup>. Esse avanço “tópico”, guiado normativamente, se observa nas Cortes constitucionais pesquisadas.

Um estado fiscal é um estado que cobre essencialmente suas necessidades financeiras por meio de tributos. O Estado moderno, como mostrado, é necessariamente um estado financeiro, mas não é necessariamente um Estado tributário. No entanto, a condição de Estado fiscal não é nada irrelevante para o Estado<sup>62</sup>. O Estado de Direito, no campo constitucional e na essência do sistema tributário, garante um direito subjetivo ao mínimo existencial<sup>63</sup>.

## 5. Conclusão

Observando o direito comparado, constatou-se que as cortes constitucionais tratam do mínimo existencial. Para tanto, a Corte alemã equiparou cidadãos. Mais recentemente, outra decisão da mesma corte constitucional desautorizou extraditar um estrangeiro no meio da pandemia de Covid-19, por temer que no país de origem o extraditado não tivesse igual acesso ao mínimo existencial garantido a ele pelo Estado alemão, ao menos enquanto ambos os países se encontrem assolados pela pandemia<sup>64</sup>. Os requisitos constitucionais centrais para o desenho dos benefícios de segurança básica do Estado decorrem da garantia do direito fundamental de um nível de subsistência digno (art. 1º, § 1º, conjugado com o art. 20, § 1º, GG). O que se entende por mínimo existencial varia no tempo, mas é possível dizer que a Corte Constitucional alemã se dedica a isso há mais de 30 anos, concretizando o princípio para os jurisdicionados<sup>65</sup>.

Alguns standards de direitos fundamentais têm sido afirmados por normas supranacionais. Tais padrões exercem, de certo modo, um papel na concretização dos direitos fundamentais nas jurisdições europeias. Não há, porém, uma harmonização conceitual na legislação do imposto de renda dos países-membros da União Europeia, daquilo que se entende por direitos fundamentais. É possível afirmar que os países aqui pesquisados comungam um entendimento acerca do princípio do mínimo existencial no campo do imposto de renda. Atribuir, porém,

<sup>61</sup> ALEMANHA. Corte Constitucional, Decisão BVerfGE 78, 179 (196f).

<sup>62</sup> VOGEL, Klaus. Der Finanz – und Steuerstaat. In: ISENSEE, Josef; KIRCHHOF, Paul (org.). *Handbuch des Staatsrechts*. v. I. Heidelberg: C. F. Müller, 1995, (1151/1185) p. 1.173.

<sup>63</sup> DUVERGER, Maurice; SFEZ, Lucien. *Die Grundrechte, Handbuch der Theorie und Praxis der Grundrechte*. Berlin: Duncker & Humblot, 1967, (543/658) p. 568.

<sup>64</sup> ALEMANHA. Corte Constitucional, Decisão de 5 de novembro de 2019, 1 BvL 7/16. Disponível em: [https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/2019/11/ls20191105\\_1bvl000716.html](https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/2019/11/ls20191105_1bvl000716.html). Acesso em: 20 set. 2022.

<sup>65</sup> ALEMANHA. Corte Constitucional, BVerfGE 87, p. 153 (p 169 ff.) (*Existenzminimum*). Disponível em: [https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/2019/11/ls20191105\\_1bvl000716.html](https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/2019/11/ls20191105_1bvl000716.html). Acesso em: 20 set. 2022.

um limite máximo à tributação, acima do qual se daria o confisco, como fez a Corte Constitucional alemã, num determinado momento, soa um tanto exagerado<sup>66</sup>. Por outro lado, a mesma corte constitucional tem assumido a defesa incondicional do mínimo existencial do casal e da família, com especial atenção para as despesas com a manutenção<sup>67</sup>.

Existe assim, uma proteção constitucional ao mínimo existencial do contribuinte, do casal e da família. Os conceitos de contribuinte, casal e família têm sido alargados para adaptar-se às mudanças socioeconômicas, neste primeiro quarto do século XXI. Neste sentido, a ADI n. 5.422 representa um nítido avanço do STF no sentido de garantia do mínimo existencial, interpretando a Constituição Federal e a legislação do imposto de renda, no centenário de criação do tributo. Não merece qualquer reparo a decisão do Supremo Tribunal Federal, na consideração dos direitos fundamentais, a fim de excluir a pensão alimentícia da incidência do imposto de renda da pessoa física.

### Referências bibliográficas

- AMATUCCI, Andrea. *Il concetto di tributo in Italia ed in Germania*. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. v. V.
- BIRK, Dieter. *Steuerrecht*. Heidelberg: C. F. Müller, 2002, § 158.
- BÖCKENFÖRDE, Ernst-Wolfgang. *Start Nation Europa, Studien zur Staatslehre, Verfassungstheorie*. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 2000.
- BONELL, Ramón Colmenero. Principio de igualdad y deber de contribuir. *Anuario Jurídico y Económico Escurialense* XXXVIII (2005) 177-208/ISSN: 1133-3677. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/1143011.pdf>. Acesso em: 20 mar. 2022.
- CANOTILHO, José J. Gomes. *Constituição dirigente e vinculação do legislador*. Coimbra: Coimbra, 1982.
- DUVERGER, Maurice; SFEZ, Lucien. *Die Grundrechte, Handbuch der Theorie und Praxis der Grundrechte*. Berlin: Duncker & Humblot, 1967.
- ENGLISCH, Joachim. The impact of human rights on domestic substantive taxation. In: KEFLER, Georg; MADURO, Miguel Poiarés; PISTONE, Pasquale (org.). *Human rights and taxation in Europe and the World*. Amsterdã: IBFD.
- FELIX, Dagmar. *Familienleistungsausgleich – Eine Aufgabe des Steuerrechts? Staat, Wirtschaft, Finanzverfassung: Festschrift für Peter Selmer zum 70. Geburtstag*. Berlin: Duncker & Humblot, 2004.

<sup>66</sup> ALEMANHA. Corte Constitucional, BVerfGE 37/91, 93, p. 121 (p. 138). Disponível em: [https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/2019/11/ls20191105\\_1b-vl000716.html](https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/2019/11/ls20191105_1b-vl000716.html). Acesso em: 20 set. 2022.

<sup>67</sup> ENGLISCH, Joachim. The impact of human rights on domestic substantive taxation. In: KEFLER, Georg; MADURO, Miguel Poiarés; PISTONE, Pasquale (org.). *Human rights and taxation in Europe and the World*. Amsterdã: IBFD, (295/302) p. 302.

- GIARDINA, Emílio. *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*. Milão: Dott. A. Giuffrè, 1961.
- GYSIN, Charlotte. *Der Schutz des Existenzminimums in der Schweiz*. Zúriq: Helbin&Lichtnhahn, 1999.
- HABERMAS, Jürgen. I fundamenti morali prepolitici dello Stato liberale. In: HABERMAS, Jürgen; RATZINGER, Joseph. *Etica, religione e stato liberale*. Brescia, 2004.
- HALLER, Heinz. Zur Freistellung des “Existenzminimums” bei der Einkommensbesteuerung. In: KIRCHHOF, Paul *et ali.* (coord.). *Steuerrecht, Verfassungsrecht, Finanzpolitik*: Festschrift für Franz Klein. Colônia: Dr. Otto Schmidt, 1994.
- HESSE, Konrad. *Elementos de direito constitucional da República Federal da Alemanha*. Traduzido por Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Fabris, 1998.
- HEY, Johanna. *Stellungnahme Zu dem Entwurf der Fraktionen der CDU/CSU und PSD Corona-Steuerhilfegesetz (BT-Drucks. 19/19150)*. Institut für Steuerrecht Universität zu Köln, Öffentliche Anhörung im Finanzausschuss am 25 Mai, 2020. Disponível em: [www.bundestag.de/ressurge/blog/697504/4eebd50ec9](http://www.bundestag.de/ressurge/blog/697504/4eebd50ec9). Acesso em: 2 jul. 2022.
- HOBSBAWN, Eric. *A invenção das tradições*. São Paulo: Paz e Terra, 1997.
- KANGAS, O.; JAUHAINEN, S.; SIMANAINEN, M.; YLIKÄNNÖ, M. (ed.). *The basic income experiment 2017-2018 in Finland. Preliminary Results*, Ministry of Social Affairs and Health, Helsinki, 2019.
- KIRCHHOF, Paul. Steuersubventionen. In: OSTERLOH, Lerke; SCHMIDT, Karsten; WEBER, Hermann (org.). *Staat, Wirtschaft, Finanzverfassung, Festschrift für Peter Selmer zum 70. Geburtstag*. Berlim: Duncker Humblot, 2004.
- KIRCHHOF, Paul. Staatliche Einnahmen. In: ISENSEE, Josef; KIRCHHOF, Paulo (org.). *Handbuch des Staatsrechts, der Bundesrepublik Deutschland*. v. IV.
- LANG, Joachim. Reform der Familienbesteuerung. In: KIRCHHOF, Paul *et ali.* (coord.). *Steuerrecht, Verfassungsrecht, Finanzpolitik*: Festschrift für Franz Klein. Colônia: Dr. Otto Schmidt, 1994.
- MARINO, Giuseppe. La capacità contributiva nella prospettiva internazionale e comparata: dalla misurazione dei diritti proprietari alla valorizzazione sociale della persona. *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*. Jan./dez. 2011.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Pandemia e indagações tributárias. *Revista Direito Tributário Atual* v. 44. São Paulo: IBDT.
- PÖLLATH, Reinhard. Einkommensteuer – einfach am Endereço, am Ende einfach. In: KIRCHHOF, Paul; SCHMIDT, Kirsten; SCHÖN, Wolfgang; VOGEL, Klaus (org.). *Festschrift für Arndt Raupach – Steuer und Gesellschaftsrecht zwischen Unternehmerfreiheit und Gemeinwohl*. Colônia: Dr. Otto Schmidt, 2006.
- RÚBIO LLORENTE, Francisco. *Derechos fundamentales y principios constitucionales*. Barcelona: Ariel Derecho, 1995.

- SARLET, Ingo. *A eficácia dos direitos fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.
- SCHAUMBURG, Harald. *Besteuerung von Kapitalerträgen. Besteuerung von Einkommen/hrsg. im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V. von Iris Ebling*. Köln: O. Schmidt, 2001.
- SERRANO ANTÓN, Fernando. *Derecho comparado: panorámica general. El mínimo personal y familiar en el impuesto sobre la renta de las personas físicas. Análisis de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, a la luz del derecho comparado*. Barcelona e Madrid: Marcial Pons, 2000.
- TESAURO, Francesco. *Istituzioni di diritto tributario*. Parte Geral. Turin: Cedam, 2016.
- TIPKE, Klaus; LANG, Joachim *et ali*. *Steuerrecht*. Colônia: Dr. Otto Schmidt, 2012, § 9, 26.
- TORRES, Ricardo Lobo. A cidadania fiscal múltipla. In: REZENDE, Condorcet (org.). *Estudos tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.
- TORRES, Ricardo Lobo. A metamorfose dos direitos sociais em mínimo existencial. In: SARLET, Ingo Wolfgang (org.). *Direitos fundamentais sociais, estudos de direito constitucional, internacional e comparado*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos humanos e a tributação, imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.
- TORRES, Ricardo Lobo. O mínimo existencial, os direitos sociais e os desafios de natureza orçamentária. In: SARLET, Ingo Wolfgang; TIMM, Luciano Benetti (org.). *Direito fundamentais, orçamento e “reserva do possível”*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.
- VERLAAT, T.; DE KRUIJK, M. Experimento con ayudas a la renta en los Países Bajos. *Revista de Investigación y Análisis Social* n. 23. Utrecht, Barcelona Societat, 2019.
- VOGEL, Klaus. Der Finanz – und Steuerstaat. In: ISENSEE, Josef; KIRCHHOF, Paulo (org.). *Handbuch des Staatsrechts*. v. I. Heidelberg: C. F. Müller, 1995.
- ZILVETI, Fernando Aurelio. *Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2001.