

# A Tributação e o Mínimo Existencial

*Rosane Beatriz J. Danilevicz*

*Professora da Instituição Educacional São Judas Tadeu nos curso de Direito, Ciências Contábeis e Administração. Advogada. Membro da FESDT.*

Resumo: Consoante o disposto na Constituição Federal, o Estado brasileiro constitui-se em um Estado Democrático de Direito e tem por fundamento a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana, dentre outros. É sabido que a Constituição Federal tutela valores como a vida, a liberdade, a justiça, a igualdade e a solidariedade, por isso os princípios constitucionais tributários consubstanciam-se na concreção dos princípios fundamentais. Como a tributação impõe restrições à liberdade e à acumulação de riquezas pelo contribuinte, o poder de tributar é limitado. Embora o direito ao mínimo existencial não se encontre expressamente garantido como um direito fundamental, a cláusula geral de tutela da dignidade humana protege da tributação um nível mínimo indispensável à sobrevivência do indivíduo com dignidade.

**PALAVRAS-CHAVE:** TRIBUTAÇÃO – CAPACIDADE CONTRIBUTIVA – MÍNIMO EXISTENCIAL – DIGNIDADE HUMANA - ESSENCIALIDADE

## 1. Introdução

O presente artigo tem por objetivo analisar e identificar os aspectos do mínimo existencial a ser preservado quando da tributação, relacionando-o com os princípios da capacidade contributiva e da dignidade humana.

As razões que justificam o presente estudo são encontradas na atualidade e na relevância do tema, que é de interesse do legislador, da doutrina, do intérprete enquanto aplicador, do sujeito passivo, enfim, de todos quantos se preocupam com essa temática.

## 2. O princípio da capacidade contributiva

É sabido que todos devem concorrer para o financiamento das despesas públicas, ou seja, os encargos públicos são repartidos entre os membros da coletividade, de modo que o pagamento de tributos é um dever fundamental. Portanto, o fundamento para a tributação não é a contraprestação do serviço público, mas o concurso de todos para as despesas do Estado.

O poder de tributar é uma das manifestações do poder do Estado. Todavia, esse poder não é livre nem pode ser arbitrário, razão pela qual o Estado somente pode atuar dentro do Direito e em observância às limitações impostas. Assim, não obstante o Estado ter por papel a satisfação das necessidades públicas e a tributação ser um modo de obtenção de recursos, todos devem contribuir para as despesas estatais na maior escala possível, porém em proporção à sua capacidade.

A capacidade contributiva está associada à capacidade econômica do indivíduo em contribuir para a manutenção do Estado e consiste no critério de diferenciação aplicado à igualdade no âmbito do Direito Tributário, haja vista servir de medida para a distribuição dos encargos estatais, igualando ou desigualando os contribuintes a partir das possibilidades econômicas de cada um.

Por isso, Alfredo Augusto Becker entendia que o princípio da igualdade conferia “equilíbrio unificador à unidade atômica estatal”, tendo em vista que cada indivíduo contribuirá para o Estado “na proporção de sua capacidade de agir para o Bem Comum (capacidade contributiva).”<sup>1</sup>

O princípio da capacidade contributiva está previsto no § 1º, do artigo 145 da Constituição Federal. Destina-se a informar a discricionariedade do legislador, condicionando-o a adaptar a tributação, de maneira tal que as incidências não sejam excessivas nem resultantes de presunções, resguardando o mínimo existencial e obrigando o sistema de tributação respeitar a capacidade econômica dos contribuintes.

Como resultado, o princípio da capacidade contributiva, além de servir de instrumento para alcançar recursos de quem pode mais, serve para limitar a discricionariedade do legislador, abreviando imposições exageradas, com fins confiscatórios e onerosos do mínimo existencial.

A força normativa do princípio da capacidade contributiva resulta da conjugação dos fundamentos da República contidos no art. 1º - *dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa* - e de seus objetivos fundamentais previstos no *caput* do artigo 3º - *sociedade livre, justa e solidária*. Combinado, ainda, com o art. 170 que preconiza os valores e os princípios que compõem a ordem econômica. Ordem econômica que é um dos pilares do Estado Democrático de Direito, balizada conforme os ditames da justiça social, tendo em vista que através da tributação conforme a capacidade contributiva, é possível financiar políticas sociais, visando uma sociedade mais justa, respeitando-se a dignidade do contribuinte, o direito à propriedade e a correlata livre iniciativa.

Misabel de Abreu Derzi, atualizando a obra de Aliomar Baleeiro, assevera que o princípio da capacidade contributiva determina que a lei “crie deveres tributários iguais para todos, mais leves para os economicamente mais fracos e mais pesados

---

1 BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 2. ed. São Paulo: Lejus, 1972, p. 178.

para aqueles de maior capacidade contributiva”, em outras palavras, que a lei “faça justiça tributária”.<sup>2</sup>

Assim, ainda que o conceito de justiça seja algo difuso, quando a Constituição Federal positiva o princípio da capacidade contributiva o mesmo passa a ser obrigatório, não podendo ser afastado. De modo que qualquer exigência tributária em desacordo com seus mandamentos será injusta.

Com a observância do princípio da capacidade contributiva o tratamento tributário será justo quando o legislador considerar as disparidades entre os contribuintes, tratando de modo desigual os desiguais cuja imposição tributária considere a capacidade contributiva de cada um individualmente.<sup>3</sup> Desse modo, a tributação será justa quando for adequada à capacidade econômica do contribuinte de suportá-la.

É precisamente nesse contexto, que o princípio da capacidade contributiva é o modo de operacionalização da justiça fiscal defendida pela Constituição. Através dele é possível realizar a igualdade que somente tem sentido quando é possível crer que as pessoas com rendas diferentes possam ser tributadas de modo diferente.

Por isso, quando se diz que “é justo cobrar impostos na proporção dos beneficiários não significa que cada um deve pagar determinada quantia” na medida dos benefícios recebidos, “mas sim que cada pessoa deve ser onerada em termos reais na proporção dos benefícios recebidos”.<sup>4</sup>

Ricardo Lobo Torres, ao tratar do princípio da capacidade contributiva, refere que, em face da vinculação à idéia de justiça, a elaboração do conceito de capacidade contributiva não é uma tarefa fácil. Não obstante a doutrina apresentar alguns conceitos para tal princípio, somente “com a intermediação dos princípios legitimadores da igualdade, ponderação e razoabilidade, com a reflexão de seu fundamento ético e jurídico”, das “limitações constitucionais ao poder de tributar e das possibilidades fáticas da mensuração da riqueza de cada um”, é que pode ser obtido o conceito de capacidade contributiva.<sup>5</sup>

Nesse passo Roque Antonio Carraza enfatiza:

O princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos.

2 BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. Atualizado por Misabel de Abreu Machado Derzi. 7. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 538.

3 Klaus Tipke adverte: “O legislador, que observa a teoria do Direito Tributário justo, demonstra moral tributária ou age moralmente em matéria tributária. O cidadão, que paga impostos segundo leis tributárias justas, demonstra moral tributária ou age moralmente em matéria tributária. (Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva. São Paulo: Malheiros, 2002, p.15).

4 MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. O mito da propriedade. Tradução Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 24.

5 TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário tributação, atribuindo tratamento desigual aos desiguais conforme a capacidade econômica dos indivíduos.

A capacidade contributiva inserida no preceito. Valores e Princípios Constitucionais Tributários. v. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 290-292.

Realmente, é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito, pague, proporcionalmente, mais imposto do que quem tem pouco. Quem tem maior riqueza deve, em termos proporcionais, pagar mais imposto do que quem tem menor riqueza. Noutras palavras, deve contribuir mais para a manutenção da coisa pública. As pessoas, pois, devem pagar impostos na proporção de seus haveres, ou seja, de seus índices de riqueza.<sup>6</sup>

Em vista disso, o princípio da capacidade contributiva se presta como meio para a realização da igualdade na tributação, atribuindo tratamento desigual aos desiguais conforme a capacidade econômica dos indivíduos.

A capacidade contributiva inserida no preceito constitucional exige que toda imposição tributária se justifique em face de manifestações reais e concretas de riqueza. De modo que é evidente que “a obrigação tributária não pode surgir onde a capacidade contributiva falte e onde ela existir, deve tornar-se parâmetro de dimensionamento da imposição tributária”<sup>7</sup>. Observe-se, então, que onde não houver riqueza não há capacidade contributiva.

Depreende-se, conseqüentemente, que se de um lado os indivíduos têm a obrigação de contribuir para as despesas públicas decorrentes do dever de solidariedade, de outro, o princípio da capacidade contributiva significa um limite a esses deveres e ao poder de imposição do Estado, de modo que a tributação somente pode ocorrer se existir de um fato indicador de capacidade contributiva.<sup>8</sup>

Por isso, para a caracterização da capacidade contributiva não é suficiente dizer que os fatos econômicos expressam capacidade contributiva, pois é necessário que se indique quais fatos. Nesta seara, a renda total, o patrimônio, o consumo ou, até mesmo, a combinação destes podem ser fatos reveladores de capacidade contributiva.

Aliás, a observância e a aplicação do princípio da capacidade contributiva ao caso concreto requerem a “compreensão do seu sentido e alcance”, em face deste representar “o único fator de discriminação legítima, não somente como fator de tributação, mas também como critério de gradação de tributos”. Em vista disso, é indubitável que o critério para a tributação será sempre econômico e baseado em “*fatos da realidade econômica*”, restando, assim, excluídos quaisquer outros critérios de discriminação.<sup>9</sup>

É precisamente neste contexto que assume importância a lição de Klaus Tipke no sentido de que “o princípio da capacidade contributiva é um princípio

6 CARRAZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 77.

7 TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva. p. 86-87.

8 TESAURO, Francisco. Istituzioni di diritto tributario. v. 1. 9. ed. Torino: UTET, 2006, p. 68-69.

9 CALIENDO, Paulo. Da justiça fiscal: conceito e aplicação. In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.). Tratado de Direito Constitucional Tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 371- 345, p. 392.

real, ou um princípio daquilo que é”.<sup>10</sup> De modo que a capacidade contributiva a ser observada é a efetiva, ou seja, a existente, não podendo ser presumida.

Ou conforme lições de Eurico de Mita, a capacidade contributiva deve ser entendida como aquela capacidade em termos de força econômica, de consistência econômica do contribuinte e disponibilidade monetária atual.<sup>11</sup>

De outra parte, cumpre referir que assim como os economistas, a doutrina jurídica costuma comparar a capacidade contributiva com a capacidade econômica. A capacidade contributiva teria início quando afastadas todas as despesas necessárias à vida digna do contribuinte, bem como de sua família. Por sua vez, a capacidade econômica consiste no montante total da renda econômica.

Como bem lembrou Misabel de Abreu Derzi, a capacidade econômica, do ponto de vista objetivo, tem início após a dedução dos gastos “necessários às despesas de exploração e aos encargos profissionais”, e, “do ponto de vista subjetivo”, tem início “após a dedução das despesas necessárias para a manutenção de uma existência digna para o contribuinte e sua família”, tais como “alimentação, vestuário, moradia, saúde”, etc”.<sup>12</sup>

Percebe-se, então, que a capacidade econômica não pode ser considerada a riqueza do contribuinte, mas sim as peculiaridades do contribuinte.

Conforme Paulo Caliendo, o princípio da capacidade contributiva é classificado em capacidade contributiva absoluta ou objetiva, e relativa ou subjetiva. O princípio da capacidade contributiva objetiva se dirige aos planos vertical e horizontal. Verticalmente, tem aplicação progressiva, isto é, quanto maior a riqueza maior a carga tributária, e, horizontalmente, obriga que a tributação seja igual para todos os contribuintes que possuírem a mesma capacidade econômica. Assim, o princípio da capacidade contributiva subjetiva determina que todos contribuam isonomicamente aos cofres públicos.<sup>13</sup>

A forma mais basilar de compreender a capacidade econômica é apreciá-la de maneira subjetiva, que atende as situações pessoais dos titulares de riquezas, uma vez que nem todos que manifestam igual capacidade econômica oferecem a mesma capacidade para contribuir para a satisfação das necessidades financeiras do Estado.

A propósito, Klaus Tipke refere que “os tributaristas alemães definem a capacidade contributiva como a capacidade para pagar imposto.” Presume o autor, que tal definição resulta do entendimento de que “a capacidade contributiva pressupõe capacidade econômica”, a partir do desconto, daquilo que é necessário ao seu sustento e de seus familiares. Em sua opinião, é irrelevante a distinção dos termos, pois, na medida em que alguém “deva sustentar a si mesmo e a outros sua capacidade econômico-

10 TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva. p. 33.

11 MITA, Eurico de. Principi di Diritto Tributario. 4. ed. Milano: Giuffrè Editore, 2007, p. 85.

12 BALEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. p. 692-693.

13 CALIENDO, Paulo. Da justiça fiscal: conceito e aplicação. p. 392.

contributiva é restringida". Observa ainda que "o Estado Tributário não pode retirar do contribuinte aquilo que, como Estado Social, tem de lhe devolver".<sup>14</sup>

Destarte, e diante do consenso na doutrina, a capacidade contributiva se manifesta na possibilidade de o indivíduo colaborar para a manutenção do Estado somente a partir do momento em que estiverem supridas as condições mínimas e indispensáveis a uma sobrevivência digna.

De outra parte, cumpre registrar que relativamente aos impostos verifica-se que não há exceção ao princípio da capacidade contributiva, pois o mesmo se aplica tanto aos denominados impostos diretos como aos indiretos.<sup>15</sup> Ainda que melhor se aplique aos primeiros, a aplicação do princípio da capacidade contributiva aos impostos indiretos ocorre através da seletividade das alíquotas.

Os impostos diretos, desde que preservados os mínimos indispensáveis à vida, são mecanismos de distribuição progressiva, mesmo que a alíquota seja proporcional.

Já os impostos indiretos, particularmente aqueles sobre bens de amplo consumo que terminam por tributar o consumidor final das mercadorias e serviços adquiridos, sem qualquer observância de sua capacidade contributiva, têm efeitos regressivos, visto que aquela parte da renda destinada ao consumo decresce quando decresce a renda.

Desta forma, para implementar um sistema equanimemente distributivo são necessários impostos diretos com alíquotas progressivas, pois quanto mais provido de recursos for o indivíduo, maior deverá ser a tributação em face de sua riqueza revelar aptidão para esta, como também, impostos indiretos com alíquotas maiores sobre os bens supérfluos.

De modo que a seletividade consiste na forma que o constituinte estabeleceu para minimizar as conseqüências da transferência do ônus tributário e aplicar, ainda que minimamente, o princípio da capacidade contributiva àqueles que acabam pagando o tributo inserido no preço do produto, mercadoria ou serviço.

### **3. O mínimo existencial**

Como observado, o princípio da capacidade contributiva estabelece a margem econômica da riqueza que pode ser tributada e a capacidade econômica se manifesta na possibilidade do indivíduo colaborar para a manutenção do Estado. Ocorre que tal colaboração somente se realiza a partir do momento em que estiverem supridas as condições mínimas e indispensáveis à sobrevivência do indivíduo com dignidade.

<sup>14</sup> TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. p. 30-31.

<sup>15</sup> A propósito ver Klaus Tipke, para quem "o princípio da capacidade contributiva vale para todos os impostos que precipuamente servem à finalidade fiscal. (...). Vale tanto para os impostos diretos como para os indiretos." (*Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. p. 32).

Razão pela qual, Alfredo Augusto Becker advertira que é preciso que o legislador escolha “para a composição da hipótese de incidência das regras jurídicas tributárias, fatos que sejam signos presuntivos de renda ou capital acima do mínimo indispensável”.<sup>16</sup>

Logo, a renda tributável não tem início com a mera obtenção de recursos, porque deve ser protegida da tributação uma parcela da renda destinada a suprir as necessidades básicas que garantam as condições mínimas de existência digna do indivíduo e de sua família.

A propósito, Fernando Aurélio Zilveti esclarece que da renda, ou seja, do “produto do trabalho, do capital ou da combinação de ambos” é necessário deduzir “o mínimo vital” indispensável ao sustento do indivíduo e de sua família, sendo o saldo remanescente passível de tributação.<sup>17</sup> Depreende-se, assim, que o Estado não pode privar o indivíduo de sua própria renda até o limite do mínimo necessário para sua existência.

O artigo 145 da Constituição Federal determina que os tributos sejam *graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte*. Assim, a tributação deve harmonizar-se com a riqueza dos contribuintes, de modo que alcance as manifestações de riquezas sem obstaculizar o direito ao exercício de produção das mesmas, ou seja, a tributação está limitada à capacidade contributiva do indivíduo determinada a partir de sua capacidade econômica que deve ser entendida como aquela parcela excedente do mínimo existencial. De modo que a proteção ao mínimo existencial é um elemento indispensável na formação da capacidade contributiva.

O mínimo existencial pode ser entendido como aquela parte da renda que se destina a solver as necessidades básicas do indivíduo e o núcleo familiar dependente, tais como: alimentação, vestuário, educação, trabalho, saúde, lazer, dentre outras prerrogativas consagradas na Constituição Federal e que possibilitam a manutenção da dignidade dos indivíduos. Neste sentido, Ana Paula de Barcellos sustenta que

16 BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. p. 444-445.

17 ZILVETI, Fernando Aurélio. Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 202. Cumpre observar que embora seja possível encontrar na doutrina a expressão “mínimo vital” quando se está tratando das condições mínimas e indispensáveis à sobrevivência com dignidade, ou seja, mínimo existencial, este não pode ser confundido com aquele. Conforme lições de Ingo Wolfgang Sarlet, enquanto o mínimo vital diz respeito “a garantia da vida humana, sem necessariamente abranger as condições para uma sobrevivência física em condições dignas, portanto, de uma vida com dignidade”, o direito “a um mínimo de sobrevivência condigna importaria em “algo que o Estado não apenas não pode subtrair do indivíduo, mas também como algo que o Estado deve positivamente assegurar, mediante prestações de natureza material”. (SARLET, Ingo Wolfgang. Direitos fundamentais sociais, “mínimo existencial” e direito privado: breves notas sobre alguns aspectos da possível eficácia dos direitos sociais nas relações entre particulares. Caderno de Direito Administrativo II. Escola da Magistratura do TRF da 4ª Região, 2007, p. 41-67, p. 49-50).

o mínimo existencial corresponde ao conjunto de situações materiais indispensáveis à existência humana digna; existência aí considerada não apenas como experiência física – a sobrevivência e a manutenção do corpo – mas também espiritual e intelectual, aspectos fundamentais em um Estado que se pretende, de um lado, democrático, demandando a participação dos indivíduos nas deliberações públicas, e, de outros, liberal, deixando a cargo de cada um seu próprio desenvolvimento. [...] a violação do mínimo existencial - isto é, a não garantia de tais condições elementares - importa o desrespeito do princípio jurídico da dignidade da pessoa humana sob o aspecto material, ou seja, uma ação ou omissão inconstitucional.<sup>18</sup>

A idéia do direito ao mínimo existencial ou, como afirmado por Ingo Wolfgang Sarlet, “a primeira importante elaboração dogmática” relativamente “às condições materiais que asseguram uma vida com dignidade”, surgiu na Alemanha. Ainda que a Lei Fundamental da Alemanha não contenha expressamente “direitos sociais” de finalidade prestacional, tanto no Tribunal Administrativo como no Tribunal Constitucional Federal da Alemanha restou consagrado que a garantia “dos recursos mínimos para uma vida digna”, além de exigir “a garantia da liberdade”, reclama “um mínimo de segurança social”, porquanto a ausência de recursos materiais comprometeria a dignidade da pessoa humana. Bem como cabe ao Estado assegurar aos indivíduos as condições mínimas, tendo em vista que “a garantia das condições mínimas para uma existência digna integra o conteúdo essencial do princípio do Estado Social de Direito”.<sup>19</sup>

Nesse contexto o direito ao mínimo existencial não pode ser objeto de intervenção do Estado.

Ainda que o direito ao mínimo existencial trate de uma limitação ao poder de tributar, na medida em que está inserido na configuração do princípio da capacidade contributiva, José Casalta Nabais, com propriedade, acentua que, embora tal princípio determine o afastamento da tributação sobre o mínimo de existencial, o alcance do princípio da capacidade contributiva é limitado. Isso ocorre porque o mínimo existencial não sugere a correta demonstração do seu montante, haja vista ser a “expressão de princípios constitucionais mais abrangentes, como o princípio do estado social ou do respeito pela dignidade da pessoa humana”.<sup>20</sup>

Nesse contexto, Klaus Tipke anota que o mínimo existencial é protegido pelo princípio da capacidade contributiva e “resulta da dignidade da pessoa humana e do princípio do Estado Social”, de modo que “enquanto a renda não ultrapassar o

18 BARCELLOS, Ana Paula de. A Eficácia Jurídica dos Princípios Constitucionais: o princípio da dignidade da pessoa humana. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 197-198.

19 SARLET, Ingo Wolfgang. Direitos fundamentais sociais, “mínimo existencial” e direito privado: breves notas sobre alguns aspectos da possível eficácia dos direitos sociais nas relações entre particulares. p. 47-48.

20 NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos. Coimbra: Almedina, 1998. p. 477.



mínimo existencial não há capacidade contributiva.”<sup>21</sup>

Apesar de o mínimo existencial ser um direito que não se encontra expressamente previsto em nossa atual Constituição Federal,<sup>22</sup> está implicitamente compreendido pelo princípio fundamental da dignidade da pessoa humana e pelos objetivos fundamentais da República: erradicação da pobreza, marginalização e redução das desigualdades.

O princípio da dignidade da pessoa humana está previsto no inciso III, do artigo 1º da Constituição Federal e se encontra inserido no fim primeiro de nosso Estado, constituindo-se no sustentáculo dos direitos fundamentais, que são aqueles direitos indispensáveis e necessários para assegurar ao ser humano uma existência digna, cujo mínimo existencial deve ser considerado como uma subespécie desses direitos. Ressalte-se o entendimento de Ingo Wolfgang Sarlet

o mínimo existencial – compreendido como o conjunto de prestações indispensáveis para assegurar a cada pessoa uma vida condigna (portanto, saudável) tem sido identificado – por muitos – como constituindo o núcleo essencial dos direitos fundamentais sociais, núcleo este blindado contra toda e qualquer intervenção por parte do Estado e da sociedade.<sup>23</sup>

Do modo como foi constitucionalmente prevista a dignidade humana, nota-se sua valorização no sentido de que as atenções do Estado devem ser dirigidas elevando o homem ao mais alto grau de importância.

Sobre o significado e conteúdo da dignidade humana cabe referir que

a dignidade, como qualidade intrínseca da pessoa humana, é irrenunciável e inalienável, constituindo elemento que qualifica o ser humano como tal e dele não pode ser destacado, de tal sorte que não se pode cogitar na possibilidade de determinada pessoa ser titular de uma pretensão a que lhe seja concedida dignidade. Esta, portanto, compreendida como qualidade integrante e irrenunciável da própria condição humana, pode (e deve) ser reconhecida, respeitada, promovida e protegida, não podendo, contudo (no sentido ora empregado) ser criada, concedida ou retirada (embora possa ser violada), já que existe em cada ser humano como algo que lhe é inerente.<sup>24</sup>

Por isso, Humberto Ávila assevera que a dignidade humana “possui uma dimensão preponderante” “de *sobreprincípio*”, tendo em vista que determina

21 TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva. p. 34.

22 A Constituição de 1946 assim estabelecia: “Art. 15 (...). § 1º - São isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica.”

23 SARLET, Ingo Wolfgang. Direitos fundamentais sociais, “mínimo existencial” e direito privado: breves notas sobre alguns aspectos da possível eficácia dos direitos sociais nas relações entre particulares. p. 52.

24 SARLET, Ingo Wolfgang. Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Fundamentais. 6. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p.44 e 75).

ao Poder Público “o dever de buscar um ideal *de importância e de valoração* para o homem cidadão”. Sua importância “na ordem constitucional” é imensa, refletindo até mesmo na “atividade hermenêutica”, na medida em que esta deverá sempre colocar o homem no centro de importância e de valoração.<sup>25</sup> Segundo o autor, a dignidade humana tem eficácia indireta em questões tributárias

como as relações obrigacionais tributárias possuem efeitos patrimoniais decorrentes da apropriação de meios de pagamento e efeitos comportamentais juntos ou separados dos encargos tributários, elas atingem a esfera privada e mantêm relação necessária com a liberdade e a propriedade, cuja disponibilidade é afetada. O direito à vida não é violado pelas leis tributárias, desde que se mantenha disponível um mínimo em liberdade e em propriedade.

[...]

A preservação do direito à vida e à dignidade e da garantia dos direitos fundamentais de liberdade alicerçam não apenas uma pretensão de defesa contra restrições injustificadas do Estado nesses bens jurídicos, mas exigem do Estado medidas efetivas para a proteção desses bens. O aspecto tributário dessa tarefa é a proibição de tributar o mínimo existencial do sujeito passivo.<sup>26</sup>

Assim, em face da dignidade da pessoa humana, as limitações ao poder de tributar não podem consistir apenas na igualdade tributária, tendo em vista que o seu resguardo implica na observância da capacidade contributiva e do mínimo existencial, indispensável à subsistência humana.

Nesse sentido, José Afonso da Silva ressalta que

Não basta, porém a liberdade formalmente reconhecida, pois a dignidade da pessoa humana, como fundamento do Estado Democrático de Direito, reclama condições mínimas de existência, existência digna conforme os ditames da justiça social, como fim da ordem econômica. É de se lembrar que constitui um desrespeito à dignidade da pessoa humana um sistema de profundas desigualdades, uma ordem econômica em que inumeráveis homens e mulheres são torturados pela fome, inúmeras crianças vivem na inanição, a ponto de milhares delas morrerem em tenra idade. Não é concebível uma vida com dignidade entre a fome, a miséria e a incultura, pois a liberdade humana com frequência se debilita quando o homem cai na extrema necessidade, a igualdade e a dignidade da pessoa exigem que se chegue a uma situação social mais humana e mais justa. Resulta escandaloso o fato das excessivas desigualdades econômicas e sociais que se dão entre os membros ou os povos

25 ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário: de acordo com a Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003. p. 319.

26 ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário. p. 318-319.

de uma mesma família humana. São contrárias à justiça social, à equidade, à dignidade da pessoa humana e à paz social e internacional.<sup>27</sup>

No que concerne ao mínimo existencial, os direitos sociais – a educação, a saúde, a moradia, a previdência social, o salário mínimo dos trabalhadores - vinculam parte daquilo que se considera necessário para ser atendido pelo mínimo existencial, isto é, as prestações que devam ser acolhidas por este mínimo e que sirvam de referência ao Poder Público. De modo que a não tributação tem por fundamento a própria existência humana e, por conseguinte, os rendimentos para atendimento das necessidades básicas não caracterizam riqueza a ser tributada.

De acordo com Marcelo Saldanha Rohenkohl, sendo o *mínimo vital tributário* uma “projeção do princípio da dignidade humana”, o Estado deve abster-se de gravar, por meio de tributos, tudo o que concorra para a fruição de uma vida que possa ser qualificada como digna”. Entretanto, “o *quantum* de rendimentos, bens de consumo e patrimônio”, imprescindíveis “à concreção do conceito de vida digna do contribuinte”, devem estar fora da “incidência do tributo, como legítima regra de imunidade tributária”.<sup>28</sup>

Importa considerar que o mínimo existencial não tem um conteúdo específico e mensurável, abrange muito mais aspectos de qualidade do que de quantidade, bem como é variável, tendo em vista que, além das necessidades humanas serem infinitas e também variadas, constantemente surgem novas necessidades, bem como as diversidades regionais contribuem para tanto. Razão pela qual Ingo Wolfgang Sarlet salienta que

já não se pode negligenciar a circunstância de que o valor necessário para a garantia das condições mínimas de existência evidentemente estará sujeito às flutuações, não apenas na esfera econômica e financeira, mas também das expectativas e necessidades vigentes.<sup>29</sup>

No que tange ao fundamento do direito ao mínimo existencial, depreende-se que grande parte da doutrina o vincula à dignidade humana. Contudo, para Ricardo Lobo Torres, seu fundamento é encontrado na liberdade, porquanto “sem o mínimo necessário à existência cessa a possibilidade de sobrevivência do homem e desaparecem as *condições iniciais da liberdade*”, bem como diz respeito à *felicidade do homem*, que segundo Aristóteles, é dever do Estado a garantia de “uma boa

27 SILVA, José Afonso da. Poder Constituinte e Poder Popular. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 149.

28 ROHENKOHL, Marcelo Saldanha. O Princípio da Capacidade Contributiva no Estado Democrático de Direito (Dignidade, Igualdade e Progressividade na Tributação). São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 88-89.

29 SARLET, Ingo Wolfgang. Direitos fundamentais sociais, “mínimo existencial” e direito privado: breves notas sobre alguns aspectos da possível eficácia dos direitos sociais nas relações entre particulares. p. 49

qualidade de vida”.<sup>30</sup> Todavia, tal constatação não afasta as lições do mestre, que são de grande valia e por isso é que se prossegue com a análise de seu pensamento.

Desse modo, o mínimo existencial é “direito subjetivo garantido negativamente contra a intervenção do Estado” e “positivamente pelas prestações estatais”. Assim, ele é constituído de um *status negativus* que compreende o direito de liberdade do indivíduo, seu “poder de autodeterminação”. Em matéria tributária o mínimo existencial é verificado nas imunidades fiscais que vedam ao Estado a tributação daquilo que é necessário à subsistência do indivíduo. Há também um *status positivus* que exige prestações positivas do Estado, tais como manutenção da ordem, solução de litígios, realização de ações sociais nos campos da saúde e educação, bem como a prestação de outros serviços públicos. Esse *status* requer prestações de natureza assistencial que se realiza “pela entrega de serviço público específico e divisível”, fornecido gratuitamente por meio “da imunidade das taxas e dos tributos contraprestacionais”, e, ainda, “pelas subvenções e auxílios financeiros a entidades filantrópicas e educacionais, públicas ou privadas”. E, também, de um *status positivus socialis* compreendido “pelas prestações estatais entregues para a proteção dos direitos econômicos e sociais e para a seguridade social”. Como esse *status* “depende da situação econômica do país e da riqueza nacional”, as prestações positivas “não são obrigatórias”, pois decorrem “da idéia de justiça” e se concretizam conforme a conjuntura econômica do país, ou seja, “sob a reserva do possível”, que vem a ser aquilo que o indivíduo pode esperar do Estado.<sup>31</sup>

Sendo assim, o direito ao mínimo existencial impede o exercício do poder de tributar, em face da situação econômica do indivíduo, bem como se refere à prestação de serviços públicos. Isto é, o mínimo existencial não se resume ao direito de condições materiais mínimas a uma vida digna, mas, também, ao direito de obtenção da promoção e facilitação estatal ao crescimento econômico e social, que no Direito Tributário implica na eliminação de obstáculos impeditivos da realização desse mínimo.

Assim, a realização do indivíduo como ser livre exige a atenção a requisitos indispensáveis sem os quais não é possível alcançar a plenitude que lhe é assegurada pela Constituição Federal. Daí que no âmbito da esfera patrimonial do indivíduo deve ser garantido um mínimo de condições de existência que permitam seu desenvolvimento.

De outra parte, vale dizer, também, que o mínimo existencial deve ser observado tanto na tributação dos impostos diretos, como na tributação dos impostos indiretos. Nesta última, a observância do direito ao mínimo existencial deve ocorrer por meio da tributação não regressiva ou pela isenção de produtos de primeira necessidade.

30 TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia. v. III. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 146-148.

31 TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia. p. 165-184.

O IPI e o ICMS são impostos indiretos, pois recaem sobre a produção e o consumo. Os impostos indiretos comportam a transferência do ônus financeiro, por isso a sua adequação à capacidade contributiva do consumidor não é muito fácil, como nem sempre será possível obter resultados muito justos. O fato de a tributação recair sobre a produção e o consumo dificulta a mensuração da capacidade econômica do contribuinte, haja vista não ser possível, antecipadamente, conhecer quem será e quais as condições econômicas do destinatário final do produto ou do serviço.

Uma forma de proteger o mínimo existencial da tributação dos impostos indiretos ocorre pela aplicação da seletividade, onde os impostos incidem com alíquotas mais elevadas, na razão inversa da necessidade do produto ou serviço para o consumo, ou seja, da essencialidade do produto.

A observância da essencialidade serve para minimizar os efeitos da transferência do ônus tributário ao adquirente do produto ou serviço, na medida em que estabelece que, quanto mais essencial for o produto para a coletividade, menor deverá ser a sua alíquota, bem como quanto menos essencial for o produto maior deverá ser a alíquota aplicável.

A fim de uma sociedade justa e igualitária, deverá ocorrer uma menor tributação dos produtos e serviços essenciais. De modo que, a alíquota aplicada ao produto será menor, quanto maior for a sua essencialidade para a sociedade.

#### **4. Conclusão**

Se por um lado é dever fundamental de todo o cidadão concorrer às despesas do Estado, é certo que a contribuição deverá observar a capacidade dos contribuintes em pagar.

Como foi visto, a capacidade contributiva é o critério de discriminação aplicado à igualdade no Direito Tributário. Segundo esse critério são feitas as devidas distinções como modo de igualar ou desigualar os contribuintes, conforme a capacidade contributiva de cada um. Ao se observar a capacidade contributiva é possível verificar como alguns são iguais e outros não, que alguns podem pagar e outros podem pagar menos ou até não pagar.

O princípio da capacidade contributiva é dirigido não só ao legislador, mas também ao aplicador da lei. Ao legislador incumbe usar de sua discricionariedade dentro dos limites postos pelo sistema, em particular atrelado ao princípio da capacidade contributiva, devendo discriminar as hipóteses que sejam representativas de riqueza, preservando o mínimo existencial que se apresenta como um elemento de identificação à adequação da tributação.

Pois, das receitas do contribuinte, parte se destina para suprimento de suas necessidades básicas para garantir condições mínimas de existência digna e de sua família, pois o direito ao mínimo existencial deriva do princípio fundamental da dignidade da pessoa humana.

Aos impostos indiretos, o legislador deve graduar a incidência tributária sobre mercadorias, produtos e serviços de acordo com sua essencialidade, de modo que quanto maior a importância social do bem consumido, menor será a carga tributária incidente.

### Referências

- ÁVILA**, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*: de acordo com a Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003.
- BALEIRO**, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Atualizado por Misabel de Abreu Machado Derzi. 7. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- BECKER**, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Lejus, 1972.
- BARCELLOS**, Ana Paula de. *A Eficácia Jurídica dos Princípios Constitucionais*: o princípio da dignidade da pessoa humana. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.
- CALIENDO**, Paulo. Da justiça fiscal: conceito e aplicação. In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Tratado de Direito Constitucional Tributário*: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 371- 345.
- CARRAZA**, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- MITA**, Eurico de. *Principi di Diritto Tributario*. 4. ed. Milano: Giuffrè Editore, 2007.
- MURPHY**, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade*. Tradução Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.
- NABAIS**, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1998.
- ROHENKOHL**, Marcelo Saldanha. *O Princípio da Capacidade Contributiva no Estado Democrático de Direito* (Dignidade, Igualdade e Progressividade na Tributação). São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- SARLET**, Ingo Wolfgang. Direitos fundamentais sociais, “mínimo existencial” e direito privado: breves notas sobre alguns aspectos da possível eficácia dos direitos sociais nas relações entre particulares. *Caderno de Direito Administrativo II*. Escola da Magistratura do TRF da 4ª Região, 2007, p. 41-67.
- \_\_\_\_\_. *Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Fundamentais*. 6. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.
- SILVA**, José Afonso da. *Poder Constituinte e Poder Popular*. São Paulo: Malheiros, 2002.
- TESAURO**, Francisco. *Istituzioni di diritto tributario*. v. 1. 9. ed. Torino: UTET, 2006.
- TIPKE**, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.
- TORRES**, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Valores e Princípios Constitucionais Tributários. v. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.
- \_\_\_\_\_. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia. v. III. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.
- ZILVETI**, Fernando Aurélio. *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.