

A regressividade tributária: uma comparação do mínimo existencial do homem contemporâneo e o ônus de manter o Estado através dos tributos, especificamente os de consumo

Midyan Monticeli*

Resumo: O artigo refere-se à disparidade da tributação do consumo brasileiro quando observada a capacidade econômica do contribuinte. Realizado por meio de pesquisa documental, diante de uma abordagem hipotético-dedutiva, por procedimento comparativo, o conteúdo busca garantir a visão extensiva dos direitos. De forma sistemática, foram analisadas características, princípios e doutrinas. O texto visa buscar um fundamento mais propício para atingir o princípio da igualdade na cobrança do tributo do consumo, permitindo uma melhor subsistência do contribuinte de baixa renda. O argumento central do artigo é aplicar a tributação do consumo de acordo com a essencialidade dos produtos, sendo esses identificados pela seletividade, visando garantir mínimo existencial e dividindo proporcionalmente o ônus de manter o Estado. O tema é de grande debate e importância jurídicos, mas de pouco recurso normativo, pois não há uma norma específica, como pode ser compreendido a seguir. **Palavras-chave:** Mínimo existencial. Essencialidade. Igualdade. Seletividade.

Introdução

O presente artigo tem como tema a Regressividade Tributária, sob o aspecto de comparação entre o mínimo existencial do homem contemporâneo e o ônus de manter o Estado através dos tributos do consumo, apresentando diversas possibilidades teóricas a respeito desses fatores e instigando o debate sobre o tema. O enfoque do texto está no Direito Tributário, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN), com o auxílio da Constituição Federal de 1988 (CF/88). O questionamento que se faz é se seria possível que a diminuição da regressividade tributária, nos impostos do consumo brasileiro, seja inserida no contexto social do homem contemporâneo, dividindo progressivamente o ônus de manter o Estado, sem que se reduza a arrecadação de tributos.

O artigo protagoniza uma comparação e esclarecimento no que se referir à prática das garantias fundamentais pelo Estado e ao conhecimento do contribuinte sobre a carga tributária. Este texto também traz o esclarecimento do que seria o mínimo existencial a ser garantido pelo Estado e a promoção desse direito mediante a utilização da seletividade em função da essencialidade no consumo brasileiro.

O tema é atual e possui relevância científica para o conhecimento específico da área jurídico-administrativa, trazendo o esclarecimento quanto à aplicabilidade da Norma

* Bacharela em Direito pelo Centro Universitário Metodista – IPA e Técnica em Administração pelo Instituto Pró-Universidade Canoense – IPUC.

Constitucional Tributária, tendo em vista que alguns princípios básicos aplicáveis ao Direito Tributário estão inseridos na atual Constituição Federal brasileira, como, por exemplo, o princípio da isonomia e o princípio da capacidade contributiva. Pode-se destacar, também, a importância econômica de delimitar o sentido e o alcance da regressividade tributária, pois traz à tona um tema para debate jurídico-econômico, o qual foi discutido sob diversos aspectos e perspectivas, com a intenção de se verificarem as melhores aplicabilidades práticas no dia a dia do contribuinte.

No decorrer do artigo verifica-se a incerteza de como praticar a igualdade na tributação do consumo, bem como a falta de respaldo na lei quanto aos quesitos analisados nos impostos dessa classe tributária. Realizam-se as comparações com base nos entendimentos do princípio da essencialidade e seletividade tributárias do consumo e se essa aplicação poderá garantir a progressividade tributária, bem como se a seletividade entrelaçada com o princípio da essencialidade pode definir um grupo de itens que serão considerados mínimos para a sobrevivência e dignidade humana, garantindo-se condições dignas de vida, tornando a arrecadação do tributo de igual proporção. Desse modo, o argumento central do artigo é aplicar a tributação do consumo de acordo com a essencialidade dos produtos, sendo esses identificados pela seletividade, visando garantir mínimo existencial e dividindo proporcionalmente o ônus de manter o Estado.

Todas as considerações apresentadas no decorrer do texto remetem à igualdade. É possível identificar que o núcleo do pensamento constitucional permeia a possibilidade de aplicação, sempre que possível, do tributo conforme a capacidade contributiva do contribuinte, assim como traz uma garantia de limite ao poder de tributar do Estado.

A pesquisa realizada favorece os entendimentos acerca do assunto, colabora com o estudo para possível mudança na forma de tributação do consumo e instiga o contribuinte a entender de forma mais detalhada os tributos, as garantias fundamentais e os investimentos que devem ser realizados pelo Estado.

Para que se possa estar ciente do que é o mínimo existencial e entender que os profissionais jurídicos possibilitam, sempre que possível, a forma mais efetiva da utilização das leis, entendimentos doutrinários e jurisprudenciais para garantir os direitos fundamentais que os impostos do consumo devem viabilizar, se faz necessária um entendimento geral preliminar do assunto, conforme se pretende a seguir.

2 Aspectos gerais preliminares

2.1 Conceito de regressividade tributária

Diante dos mais variados conceitos que podem ser identificados da regressividade tributária, cabe aqui o entendimento de Leal (2012, p. 30), o qual explica que é quando “[...] em geral, os pobres pagam um percentual maior da sua renda, a título de tributos, quando comparado como percentual da renda desembolsado pelos mais ricos para o mesmo fim”, ou seja, conclui-se que o ideal para se gerar uma situação de igualdade entre os contribuintes é tributar de forma mais pesada o contribuinte bem-sucedido economicamente, gerando uma situação de igualdade ao contribuinte de baixa economia.

Segundo o estudo de Gassen, D’Araújo e Paulino (2013, p. 214), “[...] o atual sistema tributário brasileiro, ao onerar aqueles que menos deveriam contribuir, colabora para a formação de uma sociedade menos justa, aprofundando, assim, o abismo social”, ou seja, sobrecarregar aquele contribuinte que já possui uma disposição econômica reduzida aumenta as possibilidades de endividamento desse provedor perante o Estado. Ainda nesse aspecto, no ponto de vista de Cardoso (2004, p. 172), a regressividade tributária é “[...] uma inversão nas regras de tributação, recolhendo maior carga daqueles que possuam menor potencial contributivo”. Quando se fala nesses preceitos, diz diretamente do dever fundamental de pagar tributos.

Contribuindo nesse aspecto tem-se Nabais (2004, p. 15), o qual sinaliza que “[...] o tema dos deveres fundamentais é reconhecidamente considerado dos mais esquecidos da doutrina constitucional contemporânea”, ou seja, fala-se muito em direitos e garantias fundamentais, deixando-se de lado que todo ente possuidor de direitos também carrega paralelamente os deveres perante a sociedade, consigo e com o Estado. Extrai-se dessa relação jurídica o entendimento de “direito” e “dever” que ambos os entes – contribuinte e Estado – possuem um papel importante nessa relação, que Canazaro (2015, p. 48) diz ser “[...] a busca de um ideal de equivalência, [...] de um lado, o cidadão com o dever de pagar o tributo, e de outro o Estado com o dever de promover, as necessidades fundamentais das pessoas”.

Danilevicz sustenta que o Estado brasileiro se constitui em um Estado Democrático de Direito, que tem por fundamento, entre outros, a dignidade da pessoa humana. Também identifica que “[...] os encargos públicos são repartidos entre os membros da coletividade, de modo que o pagamento de tributos é um dever fundamental” (DANILEVICZ, 2008, p. 175).

Os tributos são fonte de valor para o Estado; logo, possuem uma natureza financeira acerca da garantia de direitos. Essa natureza financeira do tributo pode ser identificada no art.

9º da Lei de Normas Gerais de Direito Financeiro¹, a qual diz que o tributo “[...] é a receita derivada instituída pelas entidades de direito público, [...] nos termos da constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades [...] exercidas por essas entidades”.

Diante o significado de tributo, que possui um vasto repertório de entendimentos, há um ponto comum a todos, que, nas palavras do professor Canazaro (2012, p. 146-147), é “[...] meio para atingir-se um fim. É um dever fundamental materializado por meio de uma prestação pecuniária [...], com vistas à promoção dos direitos fundamentais”. Em se tratando de direitos fundamentais, para Alexy (2015, p. 217), “[...] são posições do particular que, do ponto de vista do direito constitucional, são tão importantes que sua concessão ou não [...], não pode ser deixada a cargo da maioria parlamentar ordinária”.

Diante do caráter permanente que o Estado impôs ao tributo, tem-se uma fonte de custeio fixa para os mais diversos direitos e garantias do contribuinte. É possível identificar quem fica com o ônus de manter o Estado – o contribuinte. Quando se olha para o plano das incidências, é possível identificar que os tributos relacionados ao consumo são os de maior ocorrência, como nos mostra o estudo de Gassen, D’Araújo e Paulino (2013, p. 215): “[...] das bases de incidência dos tributos, patrimônio, renda e consumo, esta última responde no Brasil pela maior parte do produto da arrecadação tributária”.

A regressividade tributária é uma característica da tributação do consumo no Brasil que deve ser estudada com base nos mais diversos textos normativos e doutrinários, os quais, quando reunidos, deve-se considerar como um sistema interdependente, conforme se explica no tópico seguinte.

2.2 Sistema constitucional tributário

O direito, diante de sua vasta positividade normativa e tendo em vista uma melhor promoção de justiça, é interpretado sistematicamente. Cada tipo de matéria e até mesmo cada objeto se correlaciona com outras circunstâncias e normas propostas pelas mais diversas áreas do conhecimento jurídico. No que se refere ao Sistema Tributário, para Melo (2012, p. 427), é um “[...] conjunto de princípios e normas relativas à matéria tributária. [...]. Conjunto ordenado e sistemático de normas, constituído em torno de princípios coerentes e harmônicos em função de objetivos”. Já no estudo de Machado (2011, p. 211), o Sistema Tributário em

¹ **Lei nº 4.320/64**, a qual estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

âmbito nacional é um “[...] conjunto ordenado de tributos existentes em toda a nação, abrangendo assim os tributos federais, os estaduais e os municipais”.

Sobre análise sistemática, no entendimento de Cardoso (2004, p. 173), significa que “[...] analisar uma regra de forma isolada é como analisar a parte sem se levar em conta ao todo que pertence. Seria como realizar uma intervenção cirúrgica em um órgão do corpo humano sem observar as demais peculiaridades do organismo”. Mais do que simplesmente se olhar para a norma, um dos benefícios da visão sistêmica é que essa contempla a consideração de diversos fatores, como complementa Cardoso (2004, p. 173), que “[...] esta visão sistêmica, estrutural e ordenada é que faz com que se realizem os princípios de direito constitucional tributário”.

O Sistema Constitucional Tributário é um conjunto de normas, regras e princípios que regulamentam uma matéria específica, ou, como diz Cardoso (2004, p. 172), é “[...] um conjunto harmônico e hierárquico de regras e pode ser, ainda, considerado um subsistema ou uma parte do Sistema Constitucional, pois este também não pode ser analisado de forma individualizada”. Bastos (1999, p. 104), coloca que “[...] dá-se o nome de sistema tributário ao conjunto de normas agrupadas pelo conceito de tributo. [...] o sistema constitucional tributário isola as regras atinentes ao tributo”. Para Resende (2016, p. 151), “[...] um sistema tributário é o conjunto de tributos, bem como normas e legislações existentes em um ordenamento jurídico, que tem por objetivo regular o poder de tributação do Estado e de ingerência no patrimônio privado”.

Uma análise sistemática traz benefícios para o resultado esperado, como, por exemplo: a segurança jurídica, a amplitude da norma e a interpretação mais benéfica. Conforme o estudo de Cardoso (2004, p. 173), “[...] o risco de se cometer injustiças é reduzido quando se analisa a verdadeira intenção de uma regra de direito em conformidade com o universo em que está inserida e com a conjunção das demais regras que lhe deem efetividade”, ou seja, a interpretação da norma de forma sistemática acaba por trazer mais benefícios na aplicação, trazendo maiores garantias ao contribuinte e ao próprio Estado.

Há de fato uma relação entre o Sistema Tributário com o Sistema Constitucional, como, por exemplo, o art. 150, § 5º, da CF/88, o qual diz que a “[...] lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços”. No entanto, boa parte desse elo enfrenta uma problemática quanto à eficácia dessa norma, pois refere que lei especial deverá ser instituída, mas nenhuma norma específica

foi editada, deixando a lei aberta para diversas interpretações, abrindo precedentes para os mais diversos entendimentos doutrinários e do judiciário.

Nos argumentos de Bastos (1999, p. 105), “[...] o sistema tributário decorreu, [...], do crescimento do País, de sua evolução econômica [...], mas não ao ponto de permitir o desequilíbrio impositivo, em nível de carga global a ser suportada pelo contribuinte”, ou seja, por mais complexo que o Direito Tributário possa se tornar a cada dia – com a criação de novos impostos, por exemplo – não significa que o contribuinte deva arcar de forma desproporcional e confiscatória a fim de sanar as necessidades desse Estado em constante evolução.

Um dos formatos mais coerentes de se entender o Sistema Constitucional Tributário é, acompanhando o pensamento de Nabais (2004, p. 244), com base na definição do Sistema Fiscal, o qual “[...] visa à repartição mais justa dos rendimentos e da riqueza, assim se constituindo o legislador fiscal na incumbência de utilizar os impostos com objetivos orientadores ou reguladores”.

É importante destacar que considerar uma análise abrangente desse sistema é relevante para garantir a melhor aplicação da norma aos fatos. Isso porque cada fato possui a sua peculiaridade e, segundo Canazaro (2015, p. 84), o sistema não exige que todos os sujeitos das relações jurídicas sejam sempre tratados de forma idêntica, independentemente de qualquer finalidade ou característica. Tratamentos díspares podem ocorrer se, dentro dos fatos analisados e objetivos traçados, forem justificados para a promoção da igualdade e estejam em conformidade com a Constituição Federal.

Dentro desse tratamento, igual é importante que o Estado não ultrapasse o limite da capacidade contributiva de cada contribuinte, assim como o próprio contribuinte tenha consciência para quem e como contribui, conforme se explica a seguir.

2.3 Capacidade contributiva e consciência do contribuinte

Segundo Machado (2011, p. 49-50), é contribuinte todo o sujeito passivo da obrigação tributária, sendo o “de direito” aquele que tem o dever de pagar o tributo porque a lei assim o define e o “de fato” aquele que suporta o ônus do tributo embutido no preço das mercadorias e serviços consumidos.

Retomando o disposto no art. 150, §5º, da CF/88, há intenção de uma transparência referente ao tributo sobre o consumo; no entanto, há também um silêncio em como se dará essa transparência, deixando a cargo de lei especial as definições pertinentes. Ocorre que,

enquanto a lei não é editada, os conflitos que envolvem a temática acabam gerando dúvidas ao contribuinte. No entendimento de Catão (2007, p. 172-173), pode-se perceber a “[...] relevância do legislador em [...] proporcionar, no âmbito das relações de consumo, uma maior transparência fiscal. Suscita-se, contudo, uma dúvida acerca dos efeitos decorrentes da norma”, ou seja, o contribuinte não consegue ter a clareza do que realmente paga e até mesmo o impossibilita de identificar como o tributo sobre o consumo é calculado e cobrado diante da dificuldade de interpretação e correlação das áreas do direito.

Segundo o estudo de Catão (2007, p. 174), a inércia do legislador compromete o direito do consumidor de ser informado acerca dos tributos que paga sobre as mercadorias e serviços, visto que a norma que dispõe sobre esse direito não tem aplicação imediata. Além do mais, a impossibilidade de auto execução do dispositivo esbarraria no estabelecimento dos parâmetros desejados pelo legislador quanto à forma e sobre quais circunstâncias deveriam os tributos serem informados a cada consumidor. Logo, sem a devida regulamentação do plano da norma, não se pode impor aos agentes a obrigatoriedade de discriminar nos documentos de venda a exata dimensão dos tributos incidentes sobre o consumo, devido à ausência de determinação legal.

O contribuinte paga o imposto e, por vezes, não possui conhecimento do que está efetivamente contido no tributo, isso porque, quando se trata desse tipo de imposto, as alíquotas acabam incorporando o preço do item, passando despercebido o acréscimo de valor por conta do repasse de imposto. Gassen, D’Araújo e Paulino (2013, p. 226), explicam que os impostos sobre o consumo “[...] acabam sendo repercutidos na cadeia produtiva e incorporados ao preço final dos bens ou serviços, sem que os consumidores, [...] tenham noção da carga embutida. [...] esses tipos de impostos acabam anestesiando o indivíduo acerca do que é arrecadado”.

O respeito à capacidade contributiva que o Estado deve manter está previsto no art. 145, §1º, da CF/88². Num debate para conseguir extrair um melhor entendimento desse texto legal, Danilevicz (2008, p. 176), articula o quão importante é que “[...] as incidências não sejam excessivas [...] resguardando o mínimo existencial e obrigando o sistema de tributação a respeitar a capacidade econômica dos contribuintes”, ou seja, tributar até um ponto que não interfira na condição de vida minimamente digna do contribuinte – mínimo existencial – o que será estudado mais à frente.

² **Art. 145, §1º, CF/88:** “[...] sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte [...]”

Para o excesso de tributação, tem-se a norma vigente que proíbe os tributos com efeito de confisco no art. 150, inciso IV, da CF/88³. A definição de confisco, segundo Machado (2011, p. 42), é o “[...] ato pelo qual o fisco assume a propriedade de bens do contribuinte sem pagar a indenização correspondente”. Em oportuna reflexão de Difini (2006, p. 34), em relação a essa vedação dos tributos com efeito confiscatório, “[...] seu âmbito de incidência será determinado por ponderação entre diversos princípios que correspondem a direitos fundamentais, tais como liberdade de trabalho, de desenvolvimento, de ação”, ou seja, o que caracterizará o efeito confiscatório do tributo será a análise de um conjunto de fatores característicos daquele contribuinte, do imposto e da necessidade de arrecadação de fundos do Estado.

A capacidade contributiva é um princípio tributário que, segundo Gassen, D’Araújo e Paulino (2013, p. 220), “[...] o legislador apresenta, de forma explícita, como será apurada a possibilidade de contribuição de cada [...] contribuinte, permitindo que o [...] financiamento do Estado seja compatível com sua capacidade econômica”. Já Danilevicz (2008, p. 177), sobre esse mesmo princípio, diz que “[...] 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”. Complementa Resende (2016, p. 161), ainda sobre a definição da capacidade contributiva, que “[...] quando mencionamos capacidade, estamos fazendo referência à aptidão de alguém para algo. A capacidade contributiva, portanto, nada mais é do que a aptidão do contribuinte para contribuir com as despesas estatais”.

Além de o contribuinte não ter clareza referente à cobrança dos tributos do consumo, há uma falta de uniformização na cobrança, que, nas palavras de Catão (2007, p. 165), essas faltas de padronização “[...] levam a uma consequência inevitável: o total desconhecimento por parte da sociedade da carga tributária inerente ao consumo”.

Para Catão (2007, p. 167), o art. 150, §5º, da CF/88⁴, “[...] estabelece expressamente que os consumidores têm o direito de serem esclarecidos acerca dos tributos que pagam sobre mercadorias e serviços. [...], o qual podemos denominar de transparência fiscal”. Complementa, quando diz que “[...] transparência fiscal significa a consciência reflexiva do montante de tributos a se pagar, os motivos que levaram à sua criação e o respectivo papel de financiar as despesas públicas” (CATÃO, 2007, p. 174-175).

³ **Art. 150, inciso IV, da CF/88:** “[...] sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] IV – utilizar tributo com efeito de confisco.”

⁴ Onde diz que “[...] a lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços”.

A capacidade contributiva do contribuinte brasileiro teve a sua primeira aparição na Constituição de 1946 e sobre essa aparição comenta Canazaro (2015, p. 83), que há “[...] previsão expressa de personalização dos impostos e de sua graduação em atenção à capacidade contributiva”, estando esse princípio alocado, segundo Difini (2006, p. 58), “[...] no art. 202 da Constituição de 1946, o qual dizia que ‘os tributos terão caráter pessoal sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte’”, ou seja, a intenção constitucional de se organizar uma tributação que interfira o mínimo possível na economia do contribuinte já era consagrada. Logo, a capacidade contributiva é, conforme Machado (2011, p. 32-33), “a aptidão para contribuir”, ou seja, a disposição que o contribuinte tem para pagar tributos e difere-se de capacidade econômica, pois essa é, ainda no entendimento de Machado, “uma condição para a existência da capacidade contributiva”.

É de se compreender que, enquanto não existir uma lei especial que defina como a transparência fiscal dos impostos relacionados ao consumo deva ser aplicada e praticada para se conseguir a almejada progressividade, dever-se-á buscar outros meios de garantias ao contribuinte, como a aplicação do mínimo existencial, garantindo que, mesmo não sendo transparente a composição do imposto arrecadado, o contribuinte, independente da sua capacidade econômica, arcará com a carga tributária de forma equilibrada no item que irá consumir, desde que seja minimamente essencial para a sua condição de vida.

3 Aspectos da tributação do consumo

3.1 O investimento do tributo arrecadado

A tributação realizada pelo Estado não pode permitir o retrocesso social. Segundo Siqueira (2009, p. 125), nessa proibição “[...] o Estado se furta dos deveres de concretizar o mínimo existencial, [...] sob pena de a sociedade vir a experimentar uma imensa limitação no exercício de todos os seus direitos fundamentais”. Ainda no entendimento de Siqueira (2009, p. 118), sobre a definição de tributo contida na lei, “[...] não esclarece qual o destino dessa verba pecuniária arrecadada”, fazendo com que o investimento desse valor arrecadado pelo Estado possa ser difundido em áreas que não sejam prioridade ou que não tragam a garantia fundamental ao contribuinte.

No que tange a esse concurso econômico de todos para as despesas do Estado e, conseqüentemente, o fornecimento das garantias fundamentais constitucionais, pode-se considerar de fácil entendimento que todos terão participação igual nesse custeio – financiamento de direitos –, visto que se é parte integrante de um Estado Social Democrático

de Direito. Segundo Cruz (1996, p. 35), esse tipo de estado é “[...] a consagração [...] do exercício limitado e democrático da competência tributária, entendida esta como a faculdade deferida ao Estado para instituir tributos, dentro dos limites das garantias sociais e individuais”.

Nas palavras de Pessoa (2006, p. 158), “[...] o ônus de manter os serviços essenciais do Estado é suportado, desproporcionalmente, pelos mais pobres, que expõe ao consumo de subsistência a integralidade de seus rendimentos”. Há, ainda, o entendimento que o Estado investe pouco em benefícios para a categoria. Diz Machado (2013, p. 30), que o Estado “[...] gasta muito, e, ao fazê-lo, privilegia uns poucos, [...], pois não investe nos serviços públicos essenciais dos quais carece, [...] posto que o Estado praticamente nada nos oferece em termos de serviços públicos”. A principal missão do Estado, segundo Pessoa (2006, p. 155), é “[...] estabelecer a garantia mínima de subsistência digna do ser humano, abstendo-se de afetar [...] as condições mínimas”, ou seja, garantir o mínimo sem tributar esse direito do contribuinte.

De fato, qualquer garantia que o Estado praticar para os seus contribuintes irá requerer um investimento monetário, pois garantias – como saúde e educação – custam dinheiro. O abastecimento estatal é dado pelos próprios contribuintes, remetendo à ideia de financiamento de direitos, pois, para Siqueira (2009, p. 112), “[...] todos os direitos, para serem realizados e exercidos, custam dinheiro e [...] os cofres públicos são abastecidos através do pagamento de tributos, ou seja, deve-se ao pagamento de tributos e [...] o custeio dos direitos fundamentais”.

Deve, então, o Estado garantir condições mínimas aos contribuintes, mas, em contrapartida, realizar o recolhimento dos impostos para financiar o pagamento dessas mesmas garantias. É de importante destaque o estudo de Pessoa (2006, p. 155), quando fala que “[...] não deve ser permitido nem ao Estado, nem a qualquer ente que seja, a possibilidade de reduzir o homem à condição de [...] ‘coisa’ do Estado ou de terceiros”, ou seja, apenas instituir tributos pensando-se na coisa a ser consumida e não no custeio que o contribuinte arcará é a própria coisificação do tributado, sendo o contribuinte apenas um meio financeiro para um fim estatal.

A gestão dos valores arrecadados por vezes possui uma má administração e distribuição, sofrendo, inclusive, os reflexos da corrupção. Sobre a má gestão, concorda-se com Machado (2013, p. 53), quando diz que, na prática, o gasto público geralmente é objeto de péssima gestão, “[...] quase sempre desatenta à solidariedade social, verificando-se com enorme frequência o desperdício e a corrupção, de tal sorte que, por maior que seja a arrecadação, os recursos públicos serão sempre insuficientes”. Assim, entra-se num círculo vicioso,

exemplificado também por Siqueira (2009, p. 117), onde “[...] a realização de certos direitos depende de algumas prestações estatais, que, por sua vez, dependem, pelo menos em parte, do cumprimento de deveres pelos indivíduos, especificamente do dever de pagar tributos”.

Nem todo imposto pago terá uma contrapartida, como bem explica Bastos (1999, p. 96), “[...] o tributo é, pois, o dever dos contribuintes de pagarem certa quantia em dinheiro ao Estado independente de o Poder Público lhes ter prestado algum favor ou serviço”. O investimento proveniente desse valor financiado por meio do dever de pagar tributos é, no entendimento de Siqueira (2009, p. 113-114), “[...] necessário para o financiamento das ações prestacionais estatais cujo objeto é a efetivação dos direitos sociais, que devem ser satisfeitos para o melhor aproveitamento das liberdades, individuais e coletivas”.

Assim como se concorda com o pensamento de Pessoa (2006, p. 162), “[...] que a sociedade deve prover o Estado de recursos, para que este cumpra a sua missão gerando benefícios para o todo social, é de razoável consenso”, é plausível, também, o entendimento de Machado (2011, p. 141), o qual define a limitação ao poder de tributar como “[...] qualquer regra jurídica que estabeleça o modo de ser da relação de tributação”.

Aprova-se o entendimento de Difini (2006, p. 143), quando diz que “[...] o Estado Social e Democrático de Direito, por visar atender inúmeros direitos sociais, [...], é um Estado caro. [...], tem, entre seus objetivos, fomentar uma maior aproximação à igualdade social, [...] pelo uso da tributação com fins distributivos de renda”. Então, além de o Estado dever levar em consideração as normas positivadas, precisa manter zelo perante os princípios jurídicos, já que o direito não é baseado somente em regras. Complementando o raciocínio e levando-se em consideração o entendimento de Nabais (2004, p. 192), o Estado Social Democrático de Direito é um Estado caro e é um Estado Fiscal, cujas necessidades financeiras são essencialmente cobertas por impostos.

A tributação do mínimo existencial acarreta a depreciação do patrimônio do contribuinte. Tal hipótese acaba prejudicando a efetividade de quem paga o imposto e, conforme bem explicado por Nabais (2004, p. 198), “[...] um estado que, através de [...] impostos exagerados, estorve, paralise ou destrua a produtividade da economia, destrói-se como Estado Fiscal, pois que, ao minar a sua base, mina, [...] a sua própria capacidade financeira”, consoante ao que será explicado a seguir.

3.2 O mínimo existencial

Diante do apresentado até o momento, o adequado seria estipular o “mínimo tributável” do contribuinte. Mas, para falar nesse modelo e, mais do que isso, para aplicá-lo, devem-se averiguar diversos critérios que mudam conforme o contribuinte, a localidade, a cultura, ou, como diz Pessoa (2006, p. 156), “[...] as definições quanto ao mínimo tributável dependeriam das necessidades básicas culturalmente estabelecidas”. Para Barcellos (2002, p. 194), o mínimo existencial seriam “condições elementares necessárias à existência humana”. Toda ação que o Estado praticar em relação ao seu contribuinte deve levar em consideração a dignidade humana desse ser, mesmo diante do grau de abstração desse mesmo princípio, corroborando com o estudo de Danilevicz (2008, p. 187), onde diz que “[...] o direito ao mínimo existencial deriva do princípio fundamental da dignidade da pessoa humana”.

Um ponto importante de relação entre o mínimo existencial e a capacidade contributiva é que, na ponderação de Danilevicz (2008, p. 182-183), “[...] enquanto a renda não ultrapassar o mínimo existencial não há capacidade contributiva”. O princípio da capacidade contributiva ratifica a importância da presença de um mínimo existencial para o contribuinte, onde até o limite desse mínimo não poderia incidir uma intervenção estatal, ou seja, o tributo não poderia ser recolhido por meio de impostos aplicados nos itens considerados como de primeira necessidade para uma condição básica e digna de existência humana.

Conforme Gassen, D’Araújo e Paulino (2013, p. 221), “[...] entendemos por mínimo existencial a parcela mínima de direitos constitucionais básicos para a sobrevivência digna do cidadão e de sua família, que se configura como um espaço do contribuinte intributável pelo Estado”. Complementa Siqueira (2009, p. 121), falando que “[...] tem-se que o mínimo é formado por direitos e deveres”. Logo, por mais que as definições sejam diferentes, todas são claras que o principal propósito do mínimo existencial são os direitos a uma vida minimamente digna, garantindo as necessidades básicas do contribuinte.

Sobre as necessidades básicas estabelecidas, é correto afirmar que, culturalmente, variam no tempo. Em reflexão oportuna sobre esse contexto, Bonavides (2004) explica que:

O Homem, que antes dominava um largo espaço existencial autônomo, com sua casa, a sua granja, a sua horta, o seu estábulo, a sua economia doméstica, organizada e independente, [...], é, em nossos dias, um resignatário de toda essa esfera material subjetiva, [...] a crer em suas próprias energias pessoais e assumir perante o Estado uma atitude de firmeza, independência e altivez. Esse Homem tranquilo desapareceu quando o crescimento das populações, as dificuldades econômicas e sociais, as guerras, a expansão do poder estatal, determinaram a

perda efetiva daquele espaço autônomo. [...] o Homem de nossos dias não tem reservas para enfrentar, [...], a hora das crises, e, como dispõe apenas de um espaço existencial mínimo, [...], o faz inquilino de um quarto sublocado, prestacionista de bens que o conforto tecnológico sedutoramente lhe oferece, [...] move-se com insegurança num círculo de interesses que estreitam e acentuam cada vez mais a sua dependência em face do Estado. (BONAVIDES, 2004, p. 201).

A identificação do mínimo existencial é complexa, tendo em vista que envolve diversos fatores, como as problemáticas apresentadas anteriormente – variação por cultura e localidade. Começa-se, então, questionar o que de fato é considerado um mínimo existencial do contribuinte. Quanto a essa delimitação, introduz-se o conceito de Barcellos (2002, p. 197-198), o qual refere que o Estado deve garantir a existência humana, “[...] existência aí considerada não apenas como experiência física – a sobrevivência e a manutenção do corpo – mas também a espiritual e intelectual, aspectos fundamentais de um Estado”.

Historicamente, na Constituição Federal de 1946, na redação original do art. 15, §1º, tinha-se como “[...] 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”. De fato, o mínimo existencial não está expresso na Constituição Federal de 1988. No entanto, no art. 3º, inciso III, da CF/88⁵, há dizeres referentes à erradicação da pobreza e à marginalização, assim como reduzir as desigualdades sociais e regionais, citando o já debatido princípio da dignidade da pessoa humana. Diante disso, é possível ao menos vislumbrar que a garantia do mínimo existencial é uma intenção e sanção do Estado.

Supondo que o mínimo existencial esteja sendo estabelecido para um determinado Estado, quais são os fundamentos que devem ser observados para a construção dessa garantia ao contribuinte? Apresentando uma razoável hipótese de utilização, tem-se o entendimento de Siqueira (2009, p. 121), onde diz que esses fundamentos devem, além de objetivos, ser genéricos e “[...] permitirem satisfazer qualquer plano de vida, independente da condição socioeconômica dos indivíduos [...] como [...] dizendo: olha, se nós não alcançarmos uma melhor situação de vida, isso aqui é o mínimo para sobrevivermos”.

A definição de um mínimo existencial intributável – ou de baixa tributação – não é de um todo ruim para o Estado e, conforme o estudo de Gassen, D’Araújo e Paulino (2013, p. 229), sobre os benefícios da implantação do mínimo existencial para os contribuintes,

⁵ **Art. 3º, inciso III, da CF/88:** “[...] constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: [...] III – erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais.”

entende-se que “[...] longe de apresentar uma perda na arrecadação do Estado, a redução [...] pode significar um estímulo ao consumo. [...] mesmo diminuindo a alíquota, poderíamos observar um aumento geral na arrecadação”.

O mínimo existencial é, de acordo com a definição de Pessoa (2006, p. 151), “[...] aquele conjunto de aspirações básicas que, se não supridas, tornariam inviável a realização do princípio constitucional da dignidade humana” e que, ainda nesse raciocínio de Pessoa (2006, p. 157), caracteriza-se “[...] pela inexistência de conteúdo específico. É culturalmente determinado, inalienável por ser indispensável à viabilidade da condição humana, no que concerne à manutenção da dignidade”.

Segundo Sarlet e Zockun (2016, p. 126), “[...] o direito a um mínimo existencial independe de expressa previsão no texto constitucional para poder ser reconhecido, visto que decorrente já da proteção da vida e da dignidade da pessoa humana”. Complementam os autores, dizendo que “[...] a noção de um mínimo existencial [...] opera como relevante critério material [...] para a interpretação dos direitos sociais, bem como para a decisão” (SARLET; ZOCKUN, 2016, p. 128), ou seja, por mais que se encontrem divergências acerca do tema, tem-se considerado tal ponto na análise da aplicação do direito do contribuinte nos tribunais, assegurando-se, ainda que timidamente, o mínimo existencial.

Uma das críticas à estipulação dessa garantia, segundo Pessoa (2006, p. 155), é que “[...] definir-se o que pode garantir a existência material mínima apresenta dificuldades em razão do grau de dependência imposto ao ser humano pela ‘vida moderna’”. Definir o mínimo existencial é algo totalmente íntimo e que, segundo Nabais (2004, p. 562), “[...] varia de época para época, de país para país e até de família para família ou de pessoa para pessoa na mesma época e no mesmo país”. O ideal, então, seria identificar qual o mínimo comum a todos, independentemente do juízo crítico aplicado. O mais próximo que se chegou da forma mais adequada de aplicação desse juízo foi pela seleção de itens essenciais à condição minimamente saudável de vida, a qual será estudada a seguir.

3.3 A essencialidade e seletividade tributárias

A essencialidade é, segundo Machado (2011, p. 77), “[...] a qualidade daqueles produtos, ou mercadorias, que são essenciais para o consumidor. Que atendem às suas necessidades básicas”. Para Melo (2012, p. 356), “[...] os bens essenciais à população somente devem ser tributados com valores insignificantes, ao passo que as alíquotas mais elevadas devem ser reservadas aos bens supérfluos”. Conforme Canazaro (2012, p. 147-149), há

necessidade de um critério de comparação destinado à promoção da igualdade, ou seja, a comparação entre bens, mercadorias e serviços deverá ocorrer com base em algum critério, que, nesse caso, o mais apto a orientar tal comparação seria a essencialidade. No entanto, trata-se de um princípio que não tem sua eficácia reconhecida, oportunidade que Canazaro (2012, p. 11), chega a relatar que “[...] o legislativo [...] chega a aprovar leis que gravam com alíquotas maiores ao que é mais essencial frente a outras mercadorias que se revelam completamente supérfluas”.

De fato, a essencialidade tributária é uma forma de distribuição da igualdade, ou, como diz Canazaro (2012, p. 151), “[...] a essencialidade tributária é princípio. É norma que orienta o intérprete na promoção da igualdade, no que tange à distribuição do ônus nos impostos sobre o consumo”, ou seja, a definição e consideração da essencialidade na análise da alíquota do imposto é fundamental para se garantir a promoção da progressividade tributária brasileira. Ainda de acordo com Canazaro (2015, p. 113), é preciso que se defina toda a sua estrutura, seu modo de realização e seus destinatários, a fim de garantir a efetividade da tributação sobre o consumo, onde a regra geral de incidência dos tributos dessa classe deva ter seu critério fiscal quantitativo mensurado em razão do grau da essencialidade das mercadorias ou serviços, em razão da interpretação sistemática voltada à realização dos direitos fundamentais e à promoção do princípio da igualdade, sendo a essencialidade um critério norteador ao legislador.

A essencialidade por si só não garantiria uma tributação com condições estruturais igualitárias. Seguindo o entendimento de Canazaro (2015, p. 66-67), se faz necessária a figura da igualdade, não somente entre o contribuinte, mas também perante o imposto do consumo, o qual não se basta pela aplicação de uma lei de forma igual, mas, sim, estabelecendo idêntico regime fiscal para mercadorias e serviços iguais e tratamento distinto para mercadorias e serviços distintos, introduzindo a importância da seleção destas mercadorias e serviços com a devida especificação da essencialidade de cada item a ser consumido.

A seletividade é um princípio que onera de forma diferente os bens sobre os quais incide, selecionados em razão de certos critérios (MACHADO, 2011, p. 210). Difere-se em relação à essencialidade, conforme a reflexão de Canazaro (2015, p. 103), quando diz que “[...] não está exclusivamente vinculada à aferição do grau de essencialidade das mercadorias consumidas”. Para Danilevicz (2008, p. 180), “[...] a seletividade consiste na forma que o constituinte estabeleceu para minimizar as consequências da transferência do ônus tributário e aplicar [...] o princípio da capacidade contributiva àqueles que acabam pagando o tributo”, ou

seja, a seletividade é uma forma de escolha, definição essa que pode ser complementada pelo estudo de Canazaro (2012, p. 150), onde diz que a seletividade “[...] pressupõe separação ou a seleção com base em características ou qualidades pré-definidas pelo sistema para fins de incidência de tributo”. [...] é um meio de separação de diferentes sujeitos (grupos de pessoas, mercadorias, serviços)”.

A construção da eficácia entre a relação da essencialidade com a seletividade se dá de forma simples. Segundo Canazaro (2012, p. 150), “[...] para que se atribua eficácia à essencialidade, o mais importante não é definir o que é essencial, mas sim realizar o exercício de comparação entre grupos de mercadorias e serviços em razão de seu grau de essencialidade”, ou seja, considerando o mínimo existencial a uma condição de vida minimamente digna, primeiramente elencar-se-iam quais são esses itens, após, separa-se esses em grupos por peculiares afins (alimentos, vestuário, saúde etc.) e, em seguida, dá-se o grau de essencialidade a cada grupo. Concordando com o raciocínio de Cardoso (2004, p. 184), “[...] a política de tributação de bens visa [...] onerar os produtos e as mercadorias finais que sejam considerados menos essenciais conforme as necessidades básicas dos indivíduos”, ou seja, tributar-se-iam os bens, mercadorias e serviços supérfluos em contrapartida aos essenciais.

Concordando com Canazaro (2012, p. 146-150), essencialidade e seletividade não são sinônimas, mas, sim, termos e exercícios diferentes que se complementam através dos seus empregos em sintonia, garantindo a vaga presença até mesmo se aplicados de forma individualizada. Seguindo esse raciocínio, a seletividade não se encontra vinculada exclusivamente à essencialidade ou à identificação do grau de essencialidade das mercadorias e dos serviços ou vice-versa.

Aplicando o conceito de mínimo existencial com os princípios da essencialidade e seletividade, tem-se, no entendimento de Danilevicz (2008, p. 187), 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”.

Diante dos juízos expostos, entende-se que o princípio da essencialidade é um meio de se obter a progressividade tributária na forma mais constitucional possível, pois visa tributar a mercadoria ou o serviço conforme a indispensabilidade desse item para uma condição minimamente digna e humana. Esse princípio pode ser mais firmado quando associado aos empregos de seletividade dos grupos, pois auxilia na construção de quais mercadorias ou serviços que poderão sofrer essa diferenciação na alíquota, considerando-os, então, itens de

primeira necessidade e tributando o consumo de forma mais justa, preservando a igualdade diante da necessidade do contribuinte, mantendo o idêntico regime fiscal.

Conclusão

Ficou claro, ao longo da exposição deste artigo, que o assunto é de grande abrangência jurídica, onde se constata que, por diversas vezes, que o legislador silenciou, abrindo espaço para debate, não sendo possível prever a segurança jurídica da aplicação de uma metodologia que raramente é igualmente aplicada a todas as situações.

Referente ao conhecimento da carga tributária, as duas principais normas, a Constituição Federal de 1988 e o Código Tributário Nacional, praticamente não dão recursos suficientes ao contribuinte para que, por si próprio, entenda o que está sendo cobrando, necessitando sempre de um entendimento do órgão judiciário. Identificou-se que a consciência do contribuinte sobre a cobrança do tributo relacionado ao consumo é precária, levando-se em consideração que a carga tributária suportada por ele não é de fácil compreensão por pessoas leigas ao estudo do direito.

O investimento que deve ser realizado pelo Estado com o recurso fiscal do tributo arrecadado é deficiente, mesmo estando o Estado em posição de garantidor dos direitos fundamentais e das condições mínimas de sobrevivência do seu cidadão. Constatou-se, também, que, além desse investimento defeituoso, há a corrupção dos representantes do povo, com o desvio de verbas e conseqüente aumento dos tributos, visando uma ampliação no recolhimento por meio dos impostos, o que gera um círculo vicioso.

Quanto à pesquisa, pode-se concluir que é possível a diminuição da regressividade tributária do consumo brasileiro, tendo como resultado a divisão do ônus de manter o Estado de acordo com a seletividade em função da essencialidade do que está sendo consumido, sem reduzir a arrecadação de tributos, tendo em vista que o valor do item considerado essencial pode sofrer uma redução de preço, possibilitando que quem antes não consumia passe então a consumir, gerando um forma mais frequente nesse mesmo consumo.

A principal diferença entre a essencialidade e a seletividade, no âmbito do Direito Tributário, é que a primeira expressa a qualidade que o item a ser consumido possui e a característica da segunda é a forma com que serão escolhidos esses itens, qual o critério que será utilizado nessa escolha.

O mínimo existencial e capacidade contributiva são expressões de significados diversos. Enquanto o mínimo existencial está num patamar de consumo minimamente digno, que deve

possuir um baixo índice de tributação, a capacidade contributiva surge a partir de onde termina o mínimo existencial, ou seja, se considera capacidade contributiva aquilo que for excedente ao mínimo existencial para a sobrevivência do contribuinte. Logo, será tributado a partir da capacidade contributiva, não o mínimo existencial.

Uma das principais críticas à progressividade do imposto pela essencialidade em razão da seletividade é que possa haver uma redução no recolhimento dos impostos, prejudicando o recolhimento fiscal do Estado e interferindo nos seus investimentos. No entanto, essa hipótese é desconstruída, tendo em vista que a aplicação adequada de um imposto de acordo com a essencialidade que ele representa se adapta às mais diversas classes sociais, possibilitando que, aquele que antes era prejudicado pelos altos impostos, possa agora consumir e contribuir com o Estado, ou seja, é possível que o recolhimento se mantenha ou até mesmo aumente.

A essencialidade pela seletividade mostrou-se eficaz quando propôs que o imposto deveria ser menor para o grupo de itens selecionados como essenciais para uma condição minimamente digna de sobrevivência do contribuinte. No entanto, mostrou-se atualmente inaplicável, tendo em vista ser de grande complexibilidade poder selecionar itens para um vasto público de contribuinte, já que a essencialidade varia de acordo com a cultura, faixa etária, geografia e costumes da população.

Diante do exposto na pesquisa, a atual forma de tributação do consumo prevê, mas não garante, a progressividade. Isso porque o legislador se preocupa em criar o tributo, focado na arrecadação que esse trará ao Estado, mas não observa o atual cenário e contexto em que esse tributo está sendo instituído, menos ainda no que ele implicará no montante de obrigações de quem contribui ao Estado, facilitando que o item não seja consumido por ter um alto valor final.

Referências

ALEXY, Robert. **Direito, razão, discurso**: estudos para a filosofia do direito. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

BARCELLOS, Ana Paula de. **A eficácia jurídica dos princípios constitucionais**: o princípio da dignidade da pessoa humana. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

BONAVIDES, Paulo. **Do estado liberal ao estado social**. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

BRASIL. **Constituição de 1946**. Documento eletrônico. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm. Acesso em: 23 abr. 2018.

_____. **Constituição de 1988**. Documento eletrônico. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 18 out. de 2017.

_____. **Lei 4.320/64**. Documento eletrônico. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm. Acesso em: 27 maio 2018.

_____. **Lei 5.172/66**. Documento eletrônico. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm. Acesso em: 18 out. 2017.

CANAZARO, Fábio. **A essencialidade tributária**: norma de promoção da igualdade nos impostos sobre o consumo. 2012. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul – PUCRS, Porto Alegre, 2012.

_____. **Essencialidade tributária**: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

CARDOSO, Laís Vieira. A essencialidade constitucional e a real regressividade. **Revista de Direito Tributário da APET**, São Paulo, v. 1, n. 1, p. 171-186, mar. 2004.

CATÃO, Marcos André Vinhas. Tributação sobre o consumo e transparência fiscal: o art. 150, § 5.º da CF/88. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 15, n. 75, p. 164-176, jul./ago. 2007.

CRUZ, Vera Carla Nelson de Oliveira. O poder do fisco X as garantias do cidadão contribuinte. **Revista Tribunal Regional Federal da Primeira Região**, Brasília, v. 8, n. 4, p. 35-39, out. 1996.

DANILEVICZ, Rosane Beatriz Jachimovski. A tributação e o mínimo existencial. **Direito Tributário em Questão**: Revista da FESDT, Porto Alegre, v. 1, n. 2, p. 175-188, jul./dez. 2008.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de tributos com efeito de confisco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

GASSEN, Valcir; D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; PAULINO, Sandra Regina. Tributação sobre consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos. **Sequência**: Estudos Jurídicos e Políticos, Florianópolis, v. 34, n. 66, p. 213-234, jul. 2013.

LEAL, Augusto Cesar de Carvalho. (In) Justiça social por meio dos tributos: a finalidade redistributiva da tributação e a regressividade da matriz tributária brasileira. **Revista Dialética de Direito Tributário**: RDDT, São Paulo, n. 196, p. 7-32, jan. 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31 ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO, Schubert de Farias. **Dicionário de direito tributário**. São Paulo: Atlas, 2011.

MELO, José Eduardo Soares de. **Dicionário de direito tributário**: material e processual. São Paulo: Saraiva. 2012.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Teses de Doutoramento. Coimbra: Almedina, 2004.

PESSOA, Geraldo Paes. Imunidade do mínimo existencial. **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre, n. 47, p. 151-162, jan. 2006.

RESENDE, Henrique Andrade Fontes de. Justiça distributiva fiscal e capacidade contributiva: uma análise da regressividade do sistema tributário brasileiro. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 24, n. 128, p. 149-181, maio/jun. 2016.

SARLET, Ingo Wolfgang; ZOCKUN, Carolina Zancaner. Notas sobre o mínimo existencial e sua interpretação pelo STF no âmbito do controle judicial das políticas públicas com base nos direitos sociais. **Revista de Investigações Constitucionais**, Curitiba, v. 3, n. 2, p. 115-141, maio/ago. 2016.

SIQUEIRA, Júlio Pinheiro Faro Homem de. Mínimo existencial e o dever de pagar tributos, ou financiando os direitos fundamentais. **Constituição, Economia e Desenvolvimento**: Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional, Curitiba, n. 1, p. 111-133, ago./dez. 2009.