



# A Proteção do Mínimo Existencial e da Dignidade Humana no Plano Tributário: Perspectivas e Desafios para a Concretização da Justiça Fiscal

## *The Existential Minimum Protection and Human Dignity in the Tax Plan: Perspectives and Challenges for the Implementation of Fair Taxation*

**Lívio Augusto de Carvalho Santos**

*Doutorando em Direito pela UNIMAR. Mestre em Direito pela UNISC. Professor da Graduação em Direito na UNINOVAFAPI e FAEPI. Coordenador Pedagógico da EJDPI.*

**Resumo:** O presente estudo teve como objetivo o estudo da proteção constitucional do mínimo existencial no plano tributário e sua compatibilidade com a concretização da justiça fiscal, analisando o modelo brasileiro de tributação, que é preponderantemente indireto, confrontando-o com a proteção mencionada. Em primeiro lugar, buscou-se identificar como a justiça fiscal se concretiza a partir da aplicação do princípio da capacidade contributiva. Em seguida, analisou-se a relação do princípio da capacidade contributiva com a proteção do mínimo existencial e a dignidade humana. Posteriormente, examinou-se a efetividade da mencionada proteção constitucional tendo como parâmetro a imprecisão na definição do seu conteúdo e do atual modelo de tributação. A conclusão obtida é que o sistema de tributação preponderantemente indireto claramente é incompatível com a proteção do mínimo existencial.

**Palavras-chave:** proteção do mínimo existencial; dignidade; tributação; justiça fiscal; capacidade contributiva.

**Abstract:** The present study had as its objective the study of the constitutional protection of the existential minimum tax plan and on your compatibility with the attainment of fair taxation, analyzing the Brazilian model of taxation, which is mainly indirect, confronting it with the protection mentioned. First, we sought to identify whether fair taxation takes place from the application of the principle of ability to pay. Then we analyzed the relationship between the principle of ability to pay and the existential minimum protection and human dignity. Subsequently, it was examined whether the effectiveness of the mentioned constitutional protection, with the uncertainty parameter in the definition of your content, and the current model of taxation. The conclusion is that the system of mainly indirect taxation is clearly incompatible with the existential minimum protection.

**Keywords:** protection of the existential minimum; dignity; taxation; fiscal justice; contributory capacity.

## INTRODUÇÃO

O mínimo existencial e a dignidade da pessoa humana são temas amplamente pesquisados e debatidos tanto no âmbito acadêmico e científico quanto no âmbito dos tribunais, havendo uma grande preocupação com como proteger o mínimo existencial de forma a garantir o princípio constitucional da dignidade da pessoa.

Ocorre que o Estado tem o dever de promover a proteção do mínimo existencial, tanto com prestações positivas como de forma negativa, devendo se abster de realizar determinadas atividades que coloquem em risco o mínimo existencial e a dignidade humana.

Neste contexto, destaca-se que o supracitado debate acerca do tema se concentra mais nas prestações positivas do Estado, restringindo-se às questões dos direitos sociais, ficando de lado as questões sobre o dever do Estado de se abster de realizar determinadas ações de forma a proteger o mínimo existencial e a dignidade humana, carecendo de mais pesquisas, por exemplo, sobre tal proteção no plano tributário.

Neste passo, a presente pesquisa será extremamente relevante, trazendo contribuições para a sociedade e para a comunidade científica.

Vale destacar que o tributo é a principal fonte de receita do Estado, sendo fundamental para a manutenção de sua estrutura e a realização de suas atividades, incluindo-se os deveres constitucionais.

Ressalte-se, ainda, que, além da finalidade arrecadatória, o tributo também possui finalidade indutora, dentre elas a de promover a igualdade, redistribuindo as riquezas e reduzindo as desigualdades sociais. Para tanto, faz-se necessário que o encargo tributário seja distribuído de forma adequada entre os indivíduos da sociedade, buscando-se um equilíbrio entre a tributação arrecadada pelo Estado e a capacidade contributiva de cada indivíduo.

Frise-se que esta distribuição adequada do encargo tributário entre os indivíduos da sociedade, buscando-se um equilíbrio entre os tributos arrecadados pelo Estado e a capacidade contributiva, é denominada justiça fiscal.

O objetivo deste trabalho é o estudo da proteção constitucional do mínimo existencial no plano tributário e sua compatibilidade com a concretização da justiça fiscal, analisando o modelo brasileiro de tributação, que é preponderantemente indireto, confrontando-o com a proteção mencionada.

Neste contexto, surge a seguinte problemática: a proteção do mínimo existencial no plano tributário é plenamente efetivada e coaduna-se com a concretização da justiça fiscal?

Para tentar responder a tal questionamento, primeiramente serão definidos o conceito de justiça fiscal e a necessária aplicação do princípio da capacidade contributiva para sua concretização.

A partir desta delimitação, pretende-se identificar a relação entre o princípio da capacidade contributiva, a proteção ao mínimo existencial e a dignidade humana.

Somente após ter desenvolvido essas premissas, é que se buscará verificar se o modelo de tributação garante a efetiva proteção ao mínimo existencial de forma a concretizar a justiça fiscal.

Para o desenvolvimento do presente estudo, divide-se o trabalho em pontos basilares, quais sejam: a concretização da justiça fiscal a partir da aplicação do princípio da capacidade contributiva; o princípio da capacidade contributiva norteador

da justiça fiscal e sua relação com o mínimo existencial e da dignidade humana; e, por fim, a imprecisão da definição do mínimo existencial e a preponderância da tributação indireta no sistema tributário brasileiro como entraves à concretização da justiça fiscal.

Para a elaboração do presente estudo, a pesquisa desenvolvida foi qualitativa, do tipo documental-bibliográfica (nacional e estrangeira); o método de abordagem escolhido foi o dedutivo e, como métodos de procedimento, serão adotados os métodos monográfico, comparativo e funcionalista.

## **A CONCRETIZAÇÃO DA JUSTIÇA FISCAL A PARTIR DA APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

A priori, faz-se necessário delimitar o conceito de justiça fiscal. Menescal leciona que, muito embora seja autônoma, a justiça fiscal é a realização da justiça social na seara tributária, senão vejamos:

A consagração da Justiça Fiscal como uma espécie autônoma, tomando-a em sentido estrito, se justifica pela ênfase que se pretende dar aos aspectos ligados ao relacionamento entre indivíduo e Estado arrecadador, e vice-versa. Contudo, há que se considerar que, ainda que se reconheça que certas normas ou certos princípios de justiça fiscal dizem respeito especialmente às relações bilaterais entre o indivíduo e o Estado, toda forma de justiça é, precipuamente, justiça social, na medida em que se aplica à vida em sociedade (Menescal, 2007, p. 38).

Segundo Mello (2013, p.41), citando José Luis Saldanha Sanches, justiça fiscal é sinônima de justiça tributária e de justiça distributiva:

O conceito de justiça fiscal pode ter diversos significados: o primeiro é o da justiça fiscal no sentido de justiça tributária, que se limita a proceder a uma avaliação quantitativa do modo como são distribuídos os encargos tributários entre os cidadãos e as empresas, ou melhor, entre várias categorias de contribuintes. Perante uma dada carga fiscal, trata-se de saber como é que ela é partida entre os contribuintes com maiores e menores rendimentos.

Ao estudarmos o conceito de justiça fiscal, ficou demonstrado que este está associado à distribuição adequada do ônus da carga tributária, respeitada a capacidade de cada um em suportá-la, bem como existem vários dispositivos constitucionais que almejam alcançá-la. Dentre elas, se destaca o que positiva o princípio da capacidade contributiva. Nas palavras de Fernando Aurélio Zilveti (2004, p. 124), “a melhor expressão de justiça fiscal é a capacidade contributiva”. Aproveitando as lições de Conti (1997), já expostas anteriormente, temos que para haver um sistema tributário ideal é necessário que o mesmo esteja consoante o ideário da justiça fiscal, o que só poderá ser alcançado com a aplicação de dois

princípios, o princípio do benefício e o princípio da capacidade contributiva. Com a aplicação destes dois princípios teríamos que o contribuinte arcaria com o encargo tributário na medida da sua capacidade de contribuição e na medida em que se usufrísse dos benefícios custeados com recursos públicos. Portanto, os dois princípios são indissociáveis tanto entre si como na relação de ambos com a realização da justiça fiscal.

Segundo Baptista (2007, p. 130): “O princípio da capacidade contributiva em sua essência é um dos vetores da Justiça Distributiva na medida em que visa a distribuir os encargos tributários a cada um segundo a sua capacidade econômica de contribuir”.

No mesmo sentido, Iatarola (2005 *apud* Tipke, 2002), ressalta que a justiça no ramo do direito tributário é alcançada pela isonomia, que por sua vez é guiada pelo princípio da capacidade contributiva. Sendo este o princípio com critérios mais justos para a aplicação do princípio da igualdade.

Acrescenta, ainda, que o princípio da capacidade contributiva é princípio inerente à justiça fiscal, uma vez que preconiza a tese igualitária; inclusive, é o principal princípio de justiça fiscal, considerando que, na sua observância, traz como reflexo a observância de direitos humanos fundamentais da limitação do poder de tributar.

Azevedo (2013) doutrina que o princípio da capacidade contributiva deve ser respeitado desde a elaboração da norma que vier a instituir o tributo, momento em que deverão ser analisadas as desigualdades naturais existentes para impor alguma espécie de discriminação na graduação do tributo, somente sendo justa a atividade tributária do Estado se for adequada à capacidade econômica da pessoa que deva suportar o ônus tributário.

Portanto, conforme a autora, o princípio da capacidade contributiva é o instrumento legitimador da discriminação tributária, devendo a estrutura tributária almejá-la com o fito de distribuir adequadamente o ônus tributário entre os indivíduos. Em outras palavras, no momento de legislar para instituir ou majorar um tributo, graduando-o segundo a capacidade econômica, deve ser adotado um critério de diferenciação. Entretanto, Azevedo (2013) afirma que só haverá justiça fiscal ao escolher o critério de diferenciação se o tratamento diferenciado estiver em conformidade com as diretrizes da Constituição Federal.

Diante do acima exposto, fica claro que a capacidade contributiva é a medida para a justiça fiscal. Por oportuno, destacamos que segundo Porto (2016, p. 97), citando Tipke (2002), “a avaliação da capacidade contributiva, como medida da tributação, impõe a preservação de um mínimo existencial, partindo-se da premissa de que assegurar a existência digna é compromisso estatal”.

Não podemos nos olvidar da proteção à propriedade, que proíbe a tributação excessiva a ponto de configurar o confisco, devendo também ser considerada a vedação do confisco na graduação do tributo, ou seja, o confisco, assim como o mínimo existencial, é um parâmetro para a capacidade contributiva. Porto (2016, p. 97) corrobora o entendimento de que o não confisco está relacionado com a capacidade contributiva.

“Por outro lado, mesmo que observada a proteção do mínimo vital, não se pode admitir que a tributação seja graduada num patamar que imponha restrição ao direito de propriedade, à livre iniciativa e até mesmo à liberdade. Nesse sentido, além de um limite mínimo, a tributação possui um limite máximo, calcado na ideia de vedação de confisco”.

Trilhando essa faixa, para que a tributação seja considerada justa, dentro das diretrizes da capacidade contributiva, é necessário que a capacidade contributiva não ultrapasse os limites do mínimo existencial e do não confisco.

Por fim, Ricardo Lobo Torres, citado por Gregório (2011, p. 61):

A capacidade contributiva é o princípio mais importante de justiça fiscal, vez que determina a exata contribuição de cada um, proporcionalmente às suas rendas e haveres, independentemente de sua eventual disponibilidade financeira.

Por outro lado, mesmo reconhecendo a importância do princípio da capacidade contributiva, Baptista (2007, p. 129) faz uma crítica à eficácia do princípio alegando que “o sistema tributário brasileiro assenta-se na regressividade, ou seja, aqueles que têm menor capacidade contributiva é que arcam com a maior carga tributária”.

Baptista (2007, p. 130), ao citar Hugo de Brito Machado, afirma que a eficácia do princípio da capacidade contributiva está relacionada ao grau de desenvolvimento cultural da sociedade: “A eficácia do princípio da capacidade contributiva, como eficácia de qualquer princípio jurídico, depende do grau de desenvolvimento cultural do povo, que define o grau de disposição das pessoas para defenderem os seus direitos”.

Outra crítica de Baptista (2007, p. 130) é quanto à avaliação da capacidade econômica de contribuir na distribuição dos encargos tributários a cada, não devendo essa avaliação se resumir apenas nos bens patrimoniais do indivíduo, mas também dever considerar suas condições pessoais, tais como: “estado civil, saúde, os encargos de família, inclusive a origem das rendas para efeitos de imposições diferenciadas, conforme resulte apenas do trabalho, do emprego de capitais ou de combinação de ambos”.

Vale destacar que, mesmo apontando críticas à eficácia e à avaliação da capacidade contributiva, Baptista não refuta a ideia de que o princípio da capacidade contributiva é instrumento indispensável para a concretização da justiça fiscal; ao contrário, vai além, afirmando que, além da justiça fiscal, é possível alcançar a justiça social através do princípio da capacidade contributiva.

Segundo Baptista (2007, p. 130), destacam-se os investimentos na educação, cultura e informação:

Tributando cada um na medida de suas possibilidades, o princípio respeita a igualdade tão sonhada e perseguida. O valor arrecadado justamente retorna à sociedade sob a forma de investimentos para aqueles que são mais necessitados.

Vale destacar que tais investimentos são capazes de melhorar a vida das pessoas, possibilitando igualdade de condições. Para tanto, além da arrecadação adequada, respeitando a capacidade contributiva, é necessária a alocação correta dos recursos arrecadados, promovendo a inclusão social.

Nessa mesma linha, Baptista (2007, p. 131) dispõe:

Com uma arrecadação na medida ideal e uma política sincera, esse valor poderia voltar à sociedade sob a forma de investimento na educação, cultura e informação das pessoas e na melhora da vida delas, redistribuindo e alocando devidamente os bens disponíveis na sociedade.

A alocação correta dos bens de produção e de consumo daria aos indivíduos componentes de nossa sociedade subsídios necessários para que haja uma igualdade de condições materiais (bens de produção e de consumo) e imateriais (acesso à cultura, à educação e ao lazer).

Acerca da distribuição dos bens na sociedade, Iatrola anuncia que esta distribuição dos bens na sociedade é denominada princípio da diferença, tendo três pressupostos. O primeiro pressuposto é a distribuição no âmbito dos bens de forma a trazer um benefício maior para os mais desfavorecidos. O segundo pressuposto é a possibilidade de todos os indivíduos ocuparem posições e funções na sociedade. E por fim, o terceiro pressuposto é que os indivíduos tenham igualdade de oportunidades com condições mínimas de existência.

Deste modo, a aplicação de fato do princípio constitucional da capacidade contributiva num primeiro momento concretizaria a justiça fiscal, implicando numa igualdade econômica, porém, posteriormente, concretizaria a justiça social, permitindo igualdade de oportunidades e inclusão social.

Em face da importância do princípio da capacidade contributiva para a concretização da justiça fiscal e das dificuldades em aplicá-lo de forma eficaz, demonstra-se imprescindível um exame dos limites da capacidade contributiva, e mais especificamente do mínimo existencial como limite da capacidade contributiva.

## **O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NORTEADOR DA JUSTIÇA FISCAL E SUA RELAÇÃO COM O MÍNIMO EXISTENCIAL E DA DIGNIDADE HUMANA**

Como vimos, o princípio da capacidade contributiva é um instrumento de justiça fiscal, considerando que, segundo o mesmo, deve ser onerado apenas quem tem capacidade para cumprir a referida exação. Lembramos que o princípio da capacidade contributiva tem um alcance delimitado pelo mínimo existencial e pelo não confisco. Assim, é de suma importância analisar a relação entre o princípio da capacidade contributiva e o respeito ao mínimo existencial e à dignidade humana.

Klaus Tipke (2002) brilhantemente elucida a relação existente entre o mínimo existencial, a dignidade humana e a capacidade contributiva, expondo que o mínimo existencial decorre da dignidade humana, sendo a capacidade contributiva instrumento de proteção do mínimo existencial, proteção esta que deve ser pretendida independentemente do modelo adotado pelo Estado, senão vejamos:

O princípio da capacidade contributiva protege o mínimo existencial. Enquanto a renda não ultrapassar o mínimo existencial, não há capacidade contributiva. O mesmo resulta da dignidade humana e do princípio do Estado Social. O princípio da capacidade contributiva atende a ambos os princípios. Num Estado Liberal não é permitido que o mínimo existencial seja subtraído pela tributação, parcial ou totalmente, e uma compensação seja dada em benefícios previdenciários. O Estado não pode, como Estado Tributário, subtrair o que, como Estado Social, deve devolver (Tipke, 2002, p. 34)

Ao tratar da proteção à dignidade humana e ao mínimo existencial, Silva evidencia a relação entre esta proteção e o princípio da capacidade contributiva. Com o intuito de demonstrar tal relação, destaca que em um Estado Democrático de Direito, sendo este o modelo de Estado adotado no Brasil, “não se pode conceber a ideia de que um cidadão venha a ser privado de existir minimamente por ser obrigado a pagar tributos, pois o princípio da dignidade da pessoa humana, assim o proíbe” (Silva, 2010, p.96). Assim, a exigência fiscal não pode olvidar-se do indisponível à sobrevivência do cidadão, em conformidade com a concepção de dignidade humana. Acrescenta que “quando a tributação é adequada à capacidade econômica dos contribuintes, se está deixando de tributar o mínimo necessário à sua existência” (Silva, 2010, p. 96).

A autora ressalta, ainda, a necessidade de uma limitação da tributação condicionada ao mínimo existencial, argumentando:

Na medida em que se verificou a necessidade de que o sistema tributário deveria ter por base uma tributação que levasse em conta a renda do indivíduo, observou-se, também, a necessidade de uma limitação condicionada ao mínimo que cada pessoa possui para sua existência (Silva, 2010, p. 100).

Para não restar dúvidas sobre esta necessidade de limitação da tributação condicionada ao mínimo que cada pessoa possui para a sua existência, a doutrinadora cita José Ricardo Meirelles, que, nas palavras deste, “os bens necessários à satisfação das necessidades elementares da vida deveriam ser excluídos da imposição tributária” (Silva, 2010, p. 100).

Ainda sobre a proteção do mínimo existencial e da dignidade humana, Silva expõe que o legislador deverá se balizar pelo mínimo existencial e pelo confisco como limites para a tributação, verificando se a tributação não atingirá o mínimo para a subsistência nem o máximo de imposição, de forma que o contribuinte não seja privado do mínimo necessário para uma existência digna nem que tenha seu patrimônio expropriado pela tributação.

Ricci possui entendimento semelhante e ressalta que a capacidade contributiva é pressuposto da tributação, só devendo ser compelido a contribuir com as despesas estatais o cidadão que manifesta riqueza, bem como não é qualquer manifestação de riqueza que indica riqueza tributável. O autor utiliza a lição de Derzi para robustecer a tese de que o mínimo existencial é o parâmetro definidor de onde inicia a capacidade contributiva, expondo:

Do ponto de vista subjetivo, a capacidade contributiva somente se inicia após a dedução das despesas necessárias para a manutenção de uma existência digna para o contribuinte e sua família. Tais gastos pessoais obrigatórios (com alimentação, vestuário, moradia, saúde, dependentes, tendo em vista relações familiares e pessoais do contribuinte, etc.) devem ser cobertos com rendimentos em sentido econômico – mesmo no caso dos tributos incidentes sobre o patrimônio e heranças e doações – que não estão disponíveis para o pagamento de impostos (Ricci, 2015, p. 108)

Regina Helena Costa, igualmente, ponderou que na verificação da capacidade contributiva no caso concreto devem ser excluídos os recursos empregados na sua manutenção, afirmando que “pensamos que seja imperioso remarcar que tal noção implica, também, que sejam dedutíveis as despesas necessárias à manutenção do contribuinte, seja pessoa física ou jurídica” (Costa, 2012, p. 71). Arremata a autora consolidando o entendimento de que só há que se falar em capacidade contributiva se o contribuinte auferir alguma riqueza acima do “mínimo vital”, sendo este intocável.

Então, constata-se que existe uma relação entre a capacidade contributiva, o mínimo existencial e a dignidade humana, ao passo que estes seriam os indicadores de onde se inicia a capacidade contributiva e, ao mesmo tempo, limites para a imposição de encargo tributário.

Este também é o pensamento de Edilson Pereira Nobre Júnior (2001, p. 39) ao lecionar:

Outro princípio a que não é alheia a capacidade contributiva é o da dignidade da pessoa humana. Recolhendo sua inspiração na Declaração Universal dos Direitos Humanos, aprovada pela Assembleia Geral das Nações Unidas em 10 de dezembro de 1948, como repúdio à barbárie nazi-fascista, vem, na atualidade, pautando a tendência dos ordenamentos constitucionais contemporâneos, através do reconhecimento do ser humano como o centro e o fim do Direito. Foi, entre nós, perfilha, à guisa de valor básico do Estado Democrático de Direito (art. 1º, III, CF).

Ainda sobre a relação entre a capacidade contributiva, o mínimo existencial e a dignidade humana, Pawlowsky (2012) pondera que o mínimo existencial é muito mais amplo do que os gastos empregados na manutenção das necessidades do indivíduo, compreendendo também a riqueza utilizada para satisfazer as

necessidades de sua família, indicando que o mínimo existencial está relacionado com os princípios da dignidade humana, proteção da família e igualdade.

Tal ponderação é importante para definir qual a parcela da riqueza deverá ser considerada como riqueza idônea para contribuir com os gastos públicos, pois somente a parcela da riqueza que supera a utilizada no atendimento das necessidades básicas para uma vida digna do cidadão e de sua família pode ser considerada como capacidade contributiva.

Neste contexto, a capacidade contributiva somente é “alcançada após deduzir as despesas relativas ao mínimo existencial, individual e familiar” (Pawlowsky, 2012, p. 138).

Notadamente, a tributação deve ser exigida conforme a possibilidade e a capacidade contributiva de cada indivíduo, de modo a não prejudicar sua subsistência e a de sua família. Para tanto, a renda e o patrimônio necessários para a satisfação das necessidades básicas não podem ser considerados como capacidade de contribuir para os gastos públicos.

Como consequência lógica desta linha de pensamento, vários autores advogam que, como a capacidade contributiva só se inicia após os recursos necessários para a satisfação das necessidades básicas do indivíduo e de sua família, a parcela da riqueza empregada para esta finalidade é intributável.

Dentre os doutrinadores que defendem a intributabilidade dos recursos destinados à garantia de uma vida digna, destacamos Carrazza (2013, p.116-117) que sustenta:

Por outro lado, os recursos econômicos indispensáveis à satisfação das necessidades básicas das pessoas (mínimo vital), garantidos pela Constituição, especialmente em seus art. 6º e 7º (alimentação, vestuário, lazer, cultura, saúde, educação, previdência social, transporte etc.) não podem ser alcançados pelos impostos. Tais recursos devem ser salvaguardados pela cuidadosa criação de situações de não incidência ou mediante oportunas deduções legislativamente autorizadas.

Conti também é um dos doutrinadores que patrocinam a referida intributabilidade, anunciando que é “inconstitucional a tributação exercida sobre determinada manifestação de capacidade econômica de um contribuinte que o atinja naqueles recursos que destinaria às suas necessidades básicas, imprescindíveis à garantia de sua sobrevivência” (Conti, 1997, p. 63).

Segundo Vasconcelos (2012), a exclusão da tributação dos recursos destinados a promover a dignidade humana e do mínimo para a existência do indivíduo é dever decorrente da justiça fiscal, considerando que nestas situações o cidadão está impossibilitado de contribuir, já que não possui capacidade contributiva.

Ainda sobre a intributabilidade dos recursos destinados a promover a proteção do mínimo existencial, o autor leciona:

Outro princípio considerado pela doutrina como fundamento da proteção existencial é a dignidade humana. Ela reclama

que o Estado Social propicie condições minimamente dignas de vida para os seus cidadãos, de modo a possibilitar o seu pleno desenvolvimento como pessoa. Nesse contexto, poderá o poder público tanto agir através de prestações positivas, garantindo a realização de políticas públicas que, à guisa de exemplo, objetivem reduzir a pobreza, ou, ainda, omitir-se de interferir na esfera patrimonial do cidadão, deixando de cobrar tributos daqueles que não reúnem condições econômicas para contribuir, de forma a respeitar o limite traçado para a proteção existencial (Vasconcelos, 2012, p. 98).

Finaliza afirmando que é cristalina a relação entre o mínimo existencial e a dignidade da pessoa humana, e reconhece o papel da aplicação da capacidade contributiva na proteção estatal do mínimo vital e da dignidade humana.

Em linha de pensamento semelhante, Melo afirma que “o mínimo existencial pode ser verificado como espécie de núcleo duro que limita a atuação do poder tributante do Estado” (Melo, 2012, p. 122) e, em consequência desta limitação, sustenta que o Estado não pode tributar os recursos empregados pelo contribuinte com o fito de efetivar o direito à saúde, lazer, educação, moradia e alimentação.

Diante de toda a doutrina apresentada, infere-se que, na aferição da capacidade contributiva, a riqueza destinada a garantir o mínimo existencial e a dignidade humana não pode ser considerada e, conseqüentemente, esta riqueza não pode ser tributada. Neste cerne, vários autores defendem que o princípio da capacidade contributiva é instrumento de proteção do mínimo existencial e da dignidade humana.

## **A IMPRECIÇÃO DA DEFINIÇÃO DO MÍNIMO EXISTENCIAL E A PREPONDERÂNCIA DA TRIBUTAÇÃO INDIRETA NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO COMO ENTRAVES À CONCRETIZAÇÃO DA JUSTIÇA FISCAL**

Como visto anteriormente, o princípio da capacidade contributiva é instrumento de proteção do mínimo existencial e da dignidade humana.

Acrescenta Torres (s.d.) que a distribuição de rendas e a garantia do mínimo existencial são meios de realização da justiça social. Logo, diante da relação existente entre a justiça social e a justiça fiscal, podemos concluir que a garantia do mínimo existencial também deve ser considerada na concretização da justiça fiscal.

Corroborando com a ideia de haver uma relação entre a garantia do mínimo existencial e a concretização da justiça fiscal, Peres (2013, p. 66), utilizando os ensinamentos de Torres (n.d.), leciona:

Para tratar da questão da justiça fiscal, além do exame dos elementos apontados, é importante observar a questão do mínimo existencial, incluída na problemática da liberdade. Para uma existência humana digna, o cidadão tem direito a satisfazer

suas necessidades mínimas. Esse direito está ligado às condições iniciais de liberdade, tema dos direitos fundamentais ou direitos humanos, e está em íntimo contato com a justiça fiscal.

Muito embora o entendimento majoritário seja de que a capacidade contributiva é instrumento hábil para a proteção do mínimo vital e da dignidade humana, cumpre destacar que não é pacífico na doutrina o conceito de mínimo vital e quais seriam os elementos ou direitos que compõem este mínimo para uma vida digna. Some-se a esta imprecisão da definição de mínimo existencial apresentada pela doutrina a ausência de dispositivo constitucional delimitando o seu conteúdo.

Em relação à vagueza da definição de mínimo existencial e à falta de previsão expressa desta definição na Constituição Federal, Melo (2012) compara o mínimo existencial ao princípio da capacidade contributiva, esclarecendo que ambos são conceitos imprecisos, vagos e abertos; entretanto, a capacidade contributiva possui previsão expressa na Carta Magna, enquanto o mínimo existencial não possui previsão expressa na CF, nem sequer menção escrita ao referido termo. Arremata que o conteúdo do mínimo existencial é extraído da interpretação sistemática do texto constitucional.

Na mesma linha de pensamento, Vasconcelos (2012, p. 86) leciona que “na atual constituição brasileira, o princípio, ao contrário do que ocorreu nas constituições de 1946 e de 1967, não está expresso, mas tem sido deduzido como desdobramento de outros princípios previstos no texto constitucional”, apontando como exemplo de princípios que se extraem a definição do mínimo vital a dignidade da pessoa humana, a igualdade e a erradicação da pobreza.

Vale destacar que a dificuldade em definir o conteúdo do mínimo existencial implica numa dificuldade em aferir a riqueza utilizada para suprir as necessidades básicas do indivíduo e de sua família, por conseguinte, manifesta-se a dificuldade de delimitar o início da capacidade contributiva, ou seja, a dificuldade em identificar a parcela da riqueza que se destina a garantir uma vida digna torna inviável mensurar a capacidade contributiva.

Gregório (2011, p. 139) destaca e pronuncia-se sobre a dificuldade em aferir o mínimo existencial da seguinte maneira:

Em tempo: assim como na vedação ao confisco, a dificuldade encontrada pelos operadores do Direito resumia-se à sua própria medição; na aferição do mínimo existencial também se verifica esta dificuldade, vez que, ao reconhecê-la, torna-se obrigatória a elaboração de elementos capazes de definir o que vem a ser o mínimo existencial de um cidadão.

Ao constatar que o mínimo vital e a dignidade humana devem ser protegidos através do princípio da capacidade contributiva, surgiu um questionamento: nos casos de tributação sobre consumo, ou seja, tributação indireta, é inviável a análise da capacidade econômica do contribuinte, uma vez que a capacidade contributiva será utilizada para a proteção do mínimo existencial e da dignidade humana.

Nos tributos indiretos, a capacidade contributiva será concretizada através da seletividade, pela qual incidirá uma carga tributária menor sobre produtos essenciais e uma maior carga tributária sobre os produtos mais supérfluos.

Ocorre que, como não há como aferir a capacidade econômica do contribuinte, apenas a seletividade não garantirá a proteção do mínimo existencial e da dignidade humana. Em outras palavras, nos tributos indiretos, mesmo se aplicando a seletividade, podem ocorrer situações em que a tributação, mesmo sendo muito branda, poderá prejudicar o mínimo existencial e a dignidade de determinado cidadão.

Neste sentido, Ricci faz uma crítica ao atual sistema tributário que apresenta uma elevada carga tributária sobre o consumo. Nas palavras do autor, no sistema tributário brasileiro, cuja “tributação incide, preponderantemente, sobre o consumo e sobre a renda do trabalhador assalariado, parece uma utopia falar em mínimo existencial” (Ricci, 2015, p. 109). Neste contexto, o autor afirma que a proteção do mínimo existencial não teria efetividade e “continua sendo letra morta dentro dos livros de direito tributário” (Ricci, 2015, p. 109).

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Dado o conceito de justiça fiscal, pelo qual o ônus tributário é imposto aos cidadãos em conformidade com a sua capacidade contributiva, e delimitado seu alcance, ficando evidente que este está limitado pelo mínimo existencial e pelo não confisco, constata-se a dificuldade de aplicação do princípio da capacidade contributiva aos tributos indiretos, considerando que em tais tributos é difícil mensurar a capacidade contributiva.

Acrescenta-se à dificuldade de mensurar a capacidade contributiva nos tributos indiretos o fato de que o conceito de mínimo existencial é ambíguo e vago, sem previsão expressa na Constituição, sendo entraves para a proteção do mínimo existencial e da dignidade da pessoa humana.

Diante de todo o exposto, percebe-se que a proteção do mínimo existencial e da dignidade humana no plano tributário resta prejudicada frente à preferência pela tributação indireta e à ausência de delimitação do conteúdo do mínimo existencial, não concretizando o ideário da justiça fiscal.

## REFERENCIAS

AZEVEDO, Naiara Silveira. **O Princípio da Capacidade Contributiva e seus mecanismos para a efetividade da Justiça Fiscal**. 102 f. Dissertação (Programa de Mestrado em Direito) – Centro Universitário FIEO, Osasco, 2013

BAPTISTA, Hélio Daniel de Favare. **Justiça tributária, justiça distributiva e solidariedade social: aplicação do princípio da capacidade contributiva**.

139 f. Dissertação (Programa de Mestrado em Direito) – Centro Universitário de Marília, Marília, 2007.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

GREGÓRIO, Argos. **A capacidade contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

IATAROLA, Ana Cristina Silva. **CAPACIDADE CONTRIBUTIVA Princípio norteador de justiça tributária e sua limitação pelos direitos fundamentais: mínimo existencial versus não confisco tributário**. 151 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade Gama Filho, Rio de Janeiro, 2005.

MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. **Princípio da capacidade contributiva: a sua aplicação nos casos concretos**. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

MELLO, Elizabete Rosa de. **Direito fundamental a uma tributação justa**. São Paulo: Atlas, 2013.

MENESCAL, Ana Mônica Filgueiras. **A seletividade como instrumento concretizador da justiça fiscal no âmbito do ICMS**. 188 f. Dissertação (Programa de Pós-Graduação em Direito Constitucional – Mestrado e Doutorado) – Universidade de Fortaleza, Fortaleza, 2007.

NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. **Princípio constitucional da capacidade contributiva**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2001.

PAWLOWSKY, Karina. **A utilização de tributo com efeito de confisco e sua vedação constitucional**. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

PERES, Eliane Lamarca Simões. **Justiça fiscal e progressividade**. 1. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2013.

PORTO, Éderson Garin. **A colaboração no direito tributário: por um novo perfil de relação obrigacional tributária**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016.

RICCI, Henrique Cavalheiro. **Direito tributário ambiental e isonomia fiscal: Extrafiscalidade, limitações, capacidade contributiva, proporcionalidade e seletividade**. Curitiba: Juruá, 2015.

SILVA, Bárbara Raquel de Azevedo da. **O princípio da capacidade contributiva e sua relação com a (des)igualdade social**. 121 f. Dissertação (Programa de Pós-Graduação em Direito – Mestrado) – Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS, São Leopoldo, 2010.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. Justiça distributiva: social, política e fiscal, em **Revista de Direito Tributário nº 70**. São Paulo: Malheiros, s.d., p. 27-39.

VASCONCELOS, Inessa da Mota Linhares. **Efetivação da justiça tributária: a constitucionalidade da dedução de despesas com medicamentos adquiridos pelo contribuinte da base de cálculo do IRPF**. 369 f. Tese (Programa de Pós-Graduação em Direito Constitucional – Mestrado e Doutorado) – Universidade de Fortaleza, Fortaleza, 2012.

ZILVETI, Fernando Aurelio. **Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.