



A Tributação, o Mínimo Existencial e a Dignidade Humana

The Existential Minimum Taxation and Human Dignity

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 EJDPL.

Resumo: O presente estudo tem como objetivo a discussão acerca do conteúdo e do alcance do princípio constitucional da capacidade contributiva, como instrumento de justiça fiscal. Com o fito de demonstrar como o referido princípio pode ser utilizado para a garantia do mínimo existencial e da dignidade humana. Surgindo a problemática: Como o princípio da capacidade contributiva pode proteger o mínimo existencial e a dignidade da pessoa humana em face da tributação incidente sobre os recursos destinados à manutenção e promoção desta finalidade? Em primeiro lugar, pretende-se delimitar o conceito de tributo e as suas espécies. Em seguida, pretende-se compreender o conteúdo e o alcance do princípio da capacidade contributiva. Posteriormente, pretende-se verificar a relação existente entre o princípio da capacidade contributiva e o princípio da isonomia, bem como a sua relação com o princípio do não confisco. Por fim, pretende-se demonstrar que o princípio em comento é um instrumento eficaz para proteger o mínimo existencial e a dignidade da pessoa humana. A pesquisa desenvolvida foi qualitativa, do tipo documental-bibliográfica; o método de abordagem escolhido foi o dedutivo e, como método de procedimento, será adotado o método monográfico, comparativo e funcionalista. A conclusão obtida é que na avaliação da capacidade econômica não deve ser a parcela de recursos destinados à subsistência do contribuinte e de sua família, como forma de proteger o mínimo existencial e a dignidade humana.

Palavras-chave: tributação; capacidade contributiva; mínimo existencial; dignidade humana.

Abstract: This study aims to discuss the content and scope of the constitutional principle of ability to pay, as an instrument of Justice. To demonstrate how this principle can be used to guarantee the minimum existential and human dignity. Emerging issue: Can the principle of ability to pay protect the existential minimum and the dignity of the human person in the face of taxation on the resources intended for the maintenance and promotion of this purpose? Firstly, it is intended to delimit the concept of tribute and its species. Then, the aim is to understand the content and scope of the principle of ability to pay. Subsequently, we intend to verify the relationship between the principle of ability to pay and the principle of equality, as well as your relationship with the principle of no confiscation. Finally, we intend to demonstrate that the principle in question is an effective instrument to protect the existential minimum and the dignity of the human person. The research was a qualitative kind; a bibliographical, documentary approach was chosen, and as a method of procedure, the monographic method, comparative, and functional. The conclusion obtained is that in assessing the economic capacity, the share of resources for subsistence of the taxpayer and their family should be considered, as a way to protect the minimum existential and human dignity.

Keywords: taxation; ability to pay; existential minimum; human dignity.

INTRODUÇÃO

O tributo é a principal fonte de receita do Estado, sendo fundamental para a manutenção da máquina estatal, para que o Estado realize suas atividades e para o custeio das obrigações que o Estado tem com o administrado, tais como saúde, educação, segurança pública, coleta de lixo domiciliar, iluminação pública, etc.

Diante da necessidade de arrecadar tributos, a Constituição Federal de 1988 outorgou o poder de tributar aos entes federativos, distribuindo entre eles a competência tributária.

Ocorre que este poder não é ilimitado, pois a própria Constituição Federal de 1988 estabeleceu limitações a este poder. Enquadram-se como limitações ao poder de tributar os princípios constitucionais do direito tributário e as imunidades tributárias.

Dentre os princípios constitucionais do direito tributário, destacamos o princípio da capacidade contributiva. O destaque e a escolha do tema residem no fato de que o referido princípio pode ser utilizado como instrumento de justiça fiscal, garantindo o mínimo existencial e a dignidade da pessoa humana.

Neste contexto, surge a problemática: Como o princípio da capacidade contributiva pode proteger o mínimo existencial e a dignidade da pessoa humana em face da tributação incidente sobre os recursos destinados à manutenção e promoção desta finalidade?

Portanto, o objetivo do presente estudo é demonstrar como o referido princípio pode ser utilizado para a garantia do mínimo existencial e da dignidade humana.

Ao analisar o princípio da capacidade contributiva, o enfoque principal do presente estudo será a aplicação deste. Valendo-se de alguns conceitos para investigar o alcance do princípio em comento.

Para o desenvolvimento da presente pesquisa, divide-se o trabalho em pontos basilares, quais sejam: o conceito de tributo e as suas espécies; o conteúdo e o alcance do princípio da capacidade contributiva; a relação existente entre o princípio da capacidade contributiva e princípio da isonomia; a relação existente entre o princípio da capacidade contributiva e o princípio do não confisco; e tributação, mínimo existencial e dignidade da pessoa humana, para compreender como a aplicação do princípio da capacidade contributiva pode proteger os recursos necessários para a manutenção do mínimo existencial e da dignidade da pessoa humana.

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

TRIBUTO: CONCEITO E ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

A Constituição Federal de 1988 é a principal norma que versa sobre o sistema tributário nacional; entretanto, a mesma não traz a definição de tributo. Tal definição está prevista no Código Tributário Nacional no artigo 3º¹.

O conceito de tributo previsto no supracitado artigo é um dos mais completos e perfeitos do mundo, sendo que a interpretação adequada deste conceito é fundamental para a compreensão do sistema tributário brasileiro.

A importância da interpretação adequada do conceito de tributo é ressaltada por Sacha Calmon Navarro Coêlho (2015, p.377): “A segura compreensão dos arts. 3º e 4º do CTN seria suficiente para apaziguar os ânimos e fazer esmaecer o tormento a que ficamos submetidos toda vez que se discutem neste país questões tributárias”.

A expressão “é toda prestação pecuniária compulsória” deixa evidente que o pagamento do tributo é um dever, não havendo escolha para o contribuinte em pagar ou não o tributo.

Já a expressão “que não constitua sanção de ato ilícito” nos permite concluir que o fato gerador do tributo não pode ser um ato ilícito e, conseqüentemente, toda obrigação pecuniária decorrente de uma sanção não é tributo.

A expressão em comento é importantíssima para diferenciar os tributos das multas tributárias. Sacha Calmon ressalta que “é notável a cláusula ‘que não constitua sanção de ato ilícito’ porque permite extremar o tributo das multas” (Coêlho, 2015, p.377).

No que diz respeito a “instituído em lei”, está em consonância com o princípio constitucional da legalidade previsto no art. 5, II, da Constituição Federal, pois ninguém poderá ser obrigado a fazer ou deixar de fazer senão em virtude de lei, e com o princípio constitucional da legalidade tributária previsto no artigo 150, I, da Constituição Federal.

Destacamos que, em decorrência da exigência de que o tributo seja instituído em lei, os elementos essenciais do tributo devem estar definidos na referida lei, sendo considerados como elementos essenciais dos tributos o fato gerador², a base de cálculo³, a alíquota⁴, o sujeito ativo⁵ e o sujeito passivo⁶. Por fim, temos que o tributo é cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada, o que

1 Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

2 Fato gerador do tributo é a “expressão que designa a situação de fato cuja ocorrência faz nascer a obrigação principal, vale dizer, o dever jurídico de pagar tributo”(Machado, H. B.; Machado, S. F., 2011, p. 84).

3 Base de cálculo é a “expressão de grandeza do fato gerador do tributo, sobre a qual se aplica a alíquota para ter-se o valor do tributo correspondente” (Ibid., p. 9).

4 Alíquota é “uma expressão matemática que indica quantas vezes a parte que indica quantas vezes a parte está contida no todo”. (Ibid., p. 9).

5 Sujeito ativo é o credor do tributo, fisco.

6 Sujeito passivo é quem tem a obrigação de pagar o tributo, o devedor.

impossibilita a renúncia de receitas tributárias por parte do gestor, bem como é uma proteção para o contribuinte que não pode ser cobrado de forma diversa do que está previsto na lei.

Após a análise do conteúdo do dispositivo, propõe-se o exame das espécies tributárias vigentes no ordenamento jurídico brasileiro.

Quanto às espécies tributárias, existem várias teorias e correntes doutrinárias.

A primeira teoria sustenta que existem apenas duas espécies tributárias, os impostos e as taxas, sendo defensores dessa corrente Geraldo Ataliba e Pontes de Miranda.

A segunda teoria, tripartite, é oriunda do artigo 5º do CTN, pela qual temos como espécies tributárias os impostos, taxas e contribuições de melhoria, tendo como um dos defensores Sacha Calmon.

Já a teoria quadripartida defende que existem quatro espécies tributárias, sendo elas impostos, taxas, contribuições e empréstimo compulsório. Tal teoria é sustentada por Ricardo Torres.

Por fim, temos a teoria pentapartida, sustentada pela maioria da doutrina e pelo Supremo Tribunal Federal, segundo a qual existem cinco espécies tributárias, sendo elas os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições (ou contribuições especiais).

A partir disso, temos que o imposto é “o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”, segundo o art. 16 do CTN, ou seja, os impostos são tributos desvinculados.

De outro lado, as taxas são tributos vinculados, tendo como fato gerador o exercício regular do poder de polícia ou a prestação de serviços públicos específicos e divisíveis. As taxas têm como base legal os arts. 145, II, CF e 77 do CTN⁷.

As contribuições de melhoria são tributos instituídos para fazer face ao custo de uma obra pública e têm como fato gerador a valorização imobiliária decorrente de uma obra pública.

Leandro Paulsen (2012, p. 47), ao tratar das contribuições de melhoria, leciona:

Realizada obra pública que implique particular enriquecimento de determinados contribuintes, podem estes ser chamados ao seu custeio em função de tal situação peculiar que os distingue. Efetivamente, havendo benefício direto para algumas pessoas, é razoável que o seu custeio não se dê por toda a sociedade igualmente, mas, especialmente, por aqueles a quem a obra aproveite.

⁷ CF – Art. 145, II – taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição.

CTN – Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

As contribuições de melhoria têm como fundamento legal o art. 81 do CTN.

O empréstimo compulsório é uma espécie tributária peculiar, apresentando como características que o diferem dos demais tributos não possuir um fato gerador definido em lei, havendo previsão apenas das situações em que pode ser instituído, só podendo ser instituído por lei complementar pela União, e os valores arrecadados serão devolvidos aos contribuintes.

Os fundamentos legais do empréstimo compulsório são os arts. 148 da CF e 15 do CTN.

As contribuições ou contribuições especiais, como denominam alguns autores, estão previstas nos arts. 149 e 149-A da CF, sendo uma categoria ampla de tributos, na qual se enquadram as contribuições sociais, as contribuições de intervenção no domínio econômico, as contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas e a contribuição para custeio de serviço de iluminação pública.

O CONCEITO DE PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O sistema tributário brasileiro está previsto na Constituição Federal de 1988, na qual, além do poder de tributar, também traz a previsão de limitações ao poder de tributar, que são os princípios e as imunidades.

Dentre os princípios, destacamos o princípio da isonomia, que é a origem do princípio da capacidade contributiva, objeto de estudo do presente trabalho.

A conceituação deste princípio é tarefa árdua, pois na doutrina encontramos diversos conceitos.

Com o intuito de definir a capacidade contributiva, Regina Helena Costa (2012, p. 23-24) utiliza-se dos ensinamentos de Grizziotti, Rubens Gomes de Sousa e Emilio Giardina. Ao citar Grizziotti indica que a “possibilidade que possuem os submetidos à soberania fiscal para contribuir para os gastos públicos”, complementa trazendo o conceito de Rubens Gomes como a “soma de riquezas disponível depois de satisfeitas as necessidades elementares de existência, riqueza essa que pode ser absorvida pelo Estado sem reduzir o padrão de vida do contribuinte” e por fim cita a ideia de Giardina que entende como a “possibilidade econômica do contribuinte de pagar o tributo”.

Sacha Calmon (*apud* Coêlho, 2015, p.69), ao tratar da capacidade contributiva, aduz que “refere-se à concreta e real aptidão de determinada pessoa (considerados seus encargos obrigatórios pessoais e inafastáveis) para o pagamento de certo imposto”.

No mesmo sentido, Edilson Pereira Nobre Júnior (2001, p. 34) leciona que “o contribuinte, por exigências de ordem coletiva, esteja apto para, no caso concreto, ser compelido a suportar determinado encargo tributário”.

Deste modo, o princípio da capacidade contributiva significa que todos temos que pagar impostos na medida da possibilidade, ou seja, segundo o montante da renda disponível (Tipke; Yamashita, 2002, p.31).

Apesar da divergência doutrinária, podemos observar que todos os conceitos convergem para o mesmo ponto, qual seja a capacidade de suportar o encargo tributário.

Hodiernamente, o princípio da capacidade contributiva está previsto no art. 145, da Constituição Federal de 1988.

O supracitado artigo, no seu parágrafo primeiro, ao tratar dos impostos, impõe que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”.

Para compreender melhor o significado do referido princípio, é necessário primeiramente analisar as expressões “sempre que possível”, “terão caráter pessoal” e “serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”.

Hugo de Brito Machado (2009, p.40) assevera que a expressão “sempre que possível” não atribui faculdade ao legislador de escolher quando será utilizado tal princípio.

Neste passo, devemos interpretar que, na verdade, a expressão sempre que possível traz um dever a ser obedecido pelo legislador, pois ele sempre deve aplicá-lo, exceto se não comportar.

Sendo assim, a aplicação do referido princípio só é afastada em casos excepcionais.

No mesmo sentido, Edson Júnior, citando Bernardo Ribeiro de Moraes (2001, p.65), “enxergou sempre que possível a circunstância da norma constitucional conceber exceções à exigência da capacidade contributiva”.

O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E O PRINCÍPIO DA IGUALDADE OU DO TRATAMENTO ISONÔMICO

O princípio da isonomia está previsto no artigo 150 da Carta Magna, que preconiza que é proibido “instituir tratamento desigual a contribuintes que se encontram em situação equivalente”.

Aparentemente, parece que a constituição proíbe que haja diferenciação de tratamento entre contribuintes, ou seja, todos devem ser tratados igual. Entretanto, este não é o sentido da norma constitucional.

Na verdade, o princípio da isonomia deve ser interpretado a partir da máxima aristotélica pela qual os iguais devem ser tratados como iguais e os desiguais devem ser tratados como desiguais, dentro das suas desigualdades.

Segundo Rui Barbosa (*apud* Alexandre, 2013, p.95):

A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desiguam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. O mais são desvarios da inveja, do orgulho ou da loucura. Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real.

Não podemos falar em igualdade ao tratarmos de forma igual duas pessoas que estão em situações distintas.

O princípio da igualdade tributária implica tanto não discriminar os iguais quanto discriminar os desiguais.

Neste sentido Coêlho (2015, p.234) leciona:

Pois bem, o princípio da igualdade da tributação impõe ao legislador: A) discriminar adequadamente os desiguais, na medida de suas desigualdades; B) não discriminar entre os iguais, que devem ser tratados igualmente.

O sistema tributário nacional permite o tratamento diferenciado a contribuintes, desde que estes estejam em situações distintas, e, para tanto, o legislador deve escolher critérios para a referida discriminação, dentre eles, apontamos a capacidade contributiva do contribuinte.

Sendo assim, no momento em que há a graduação conforme a capacidade contributiva, mesmo havendo uma discriminação positiva, tal discriminação não afronta o preceito constitucional da igualdade, ao contrário, está efetivando-o.

Quanto à capacidade contributiva como critério utilizado para a diferenciação dos contribuintes, apontamos:

Posto que tributos são prestações pecuniárias compulsórias (art. 3º do CTN), é inerente à realidade econômica dos contribuintes sua capacidade econômica como critério de comparação. Neste sentido, diante da inegável realidade tributária do Estado Democrático de Direito, e em face da perigosa arbitrariedade na eleição do critério de comparação entre contribuintes, a Constituição brasileira não quis deixar ao legislador a tarefa de determinar o principal critério de comparação das realidades de tributação. Ao expressamente determinar que "(...) os impostos serão (...) graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte", o art. 145, § 1º, da Constituição Federal/1988 reconhece na expressão "graduados segundo a (...)" que a capacidade econômica é o principal e mais adequado critério de comparação do princípio da igualdade aplicado ao Direito Tributário (Tipke; Yamashita, 2002, p.56)

Diante do exposto, resta demonstrado que há uma relação íntima entre o princípio da capacidade contributiva e o princípio da igualdade.

Neste passo, de saída, igualdade na tributação, capacidade contributiva e extrafiscalidade formam uma intrincada teia (Coêlho, 2015, p. 231).

Roque Antonio Carraza (2015) evidencia que o princípio da capacidade contributiva é desdobramento do princípio da igualdade, sendo que é através do primeiro que a igualdade tributária se concretiza.

Podemos concluir que existe relação entre o princípio da capacidade contributiva e o da igualdade, sendo que o primeiro é um instrumento de concretização do segundo.

O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO

Além da relação íntima com o princípio da igualdade, o princípio da capacidade contributiva também se relaciona com o princípio do não confisco.

Para compreender melhor a relação entre os dois princípios, primeiramente, é necessário definir e conceituar o princípio do não confisco.

O princípio do não confisco surgiu como proteção ao direito fundamental à propriedade, proteção esta em face do poder do Estado de tributar a renda e o patrimônio do contribuinte.

O artigo 150 da Constituição Federal, em seu inciso IV, proíbe expressamente a utilização da tributação com efeito confiscatório.

Em outras palavras, o que se pretende é evitar que os entes federativos expropriem a propriedade privada do contribuinte através da tributação.

Da análise do princípio em comento surgiu a indagação de quando o tributo seria confiscatório, pois o constituinte não fixou critérios para a definição do efeito confiscatório, sendo um conceito indeterminado e devendo ser analisado no caso concreto.

Para Ricardo Alexandre (2016, p. 127) “o conceito de efeito confiscatório é indeterminado, sujeito a alto grau de subjetividade e varia muito de acordo com as concepções político-filosóficas do intérprete”.

Acerca da conceituação indeterminada do princípio Carrazza (2015) assevera:

O conceito de confisco – ainda que o termo padeça da ambiguidade e da imprecisão características da linguagem do direito positivo – pode ser singelamente definido como a situação que revela, *prima facie*, que o contribuinte está sendo gravado além da conta.

Muito embora o constituinte não tenha fixado critérios para a configuração do efeito confiscatório, tal omissão não prejudica a aplicação do referido princípio.

Como dito anteriormente, o princípio do não confisco deve ser analisado caso a caso, respeitando a razoabilidade e a proporcionalidade.

Não havendo razoabilidade ou proporcionalidade, a exação pode ser revista pelo Poder Judiciário. Alexandre (2016, p. 128) relata:

Isso não impede, contudo, que, em casos de notória ausência de razoabilidade de uma exação ou de um conjunto de exações, o Poder Judiciário reconheça a existência de um verdadeiro abuso do direito de tributar, tendo em vista a absorção de parcela substancial do patrimônio ou da renda dos particulares.

Tal posicionamento, além de reforçar que a razoabilidade e a proporcionalidade são os critérios para o princípio do não confisco, alerta para o fato de que a análise da configuração do efeito confiscatório não deve ser feita considerando um tributo de forma isolada e sim toda a carga tributária.

A conclusão é de que, mesmo com a amplitude que pode ser dada à interpretação do princípio do não confisco, não restam dúvidas de que o que se pretende proteger é o patrimônio do contribuinte.

O princípio do não confisco “proíbe usurpar, simulando tributar, o patrimônio do contribuinte” (Carrazza, 2013, p. 113).

Após compreendido o significado e como o referido deve ser entendido, passaremos a demonstrar a relação entre o princípio do não confisco e o princípio da capacidade contributiva.

Os dois princípios estão ligados, considerando que o princípio da capacidade contributiva serve como parâmetro para a não confiscatoriedade, pois ao impor ao contribuinte um tributo maior do que ele pode suportar, desrespeitando a capacidade contributiva, estará sendo configurado o efeito confiscatório, bem como ao desrespeitar o princípio do não confisco.

Confiscatório é, portanto, o tributo que não respeita a capacidade contributiva.

Neste sentido, Carrazza (2013, p.113) sustenta que “as leis tributárias não podem compelir os contribuintes a colaborar além da monta com os gastos públicos”, bem como o princípio do não confisco entremeia-se com os da capacidade contributiva e, por conseguinte, com o da igualdade.

Quanto ao alcance do princípio do não confisco, não há dúvida de que o mesmo se aplica a todas as espécies tributárias, ou seja, o princípio do não confisco deve ser aplicado aos impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimo compulsório e às contribuições especiais. Tal conclusão pode ser extraída do próprio texto constitucional, que não fez distinção entre as espécies, afirmando apenas que é proibido o efeito confiscatório.

Devemos nos preocupar agora com a aplicação do referido às multas, pois, como dito anteriormente, a multa não é tributo, sendo a mesma uma sanção de ato ilícito.

Para responder ao questionamento sobre a aplicação do princípio do não confisco às multas tributárias, trazemos à baila os ensinamentos de Sabbag (2014, p. 275):

Não há dúvida de que uma multa excessiva, que extrapole os limites do razoável, ainda que visando a desestimular o comportamento ilícito iterativo, além de irradiar sua carga punitiva, em seus dois elementares caracteres – o preventivo e o punitivo –, mostra-se vocacionada a burlar o dispositivo constitucional inibitório de sua existência, agredindo o patrimônio do contribuinte.

Sendo assim, o princípio do não confisco também se aplica às multas e sempre será considerada confiscatória uma multa exacerbada que não respeite a capacidade contributiva, trazendo prejuízo ao patrimônio ou à sua própria manutenção.

Neste passo, também será considerada confiscatória a multa que prejudicar a continuidade das atividades financeiras de uma empresa.

A TRIBUTAÇÃO, O MÍNIMO EXISTENCIAL E A DIGNIDADE HUMANA

Conforme exposto, 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.

Ressalte-se que o princípio da capacidade contributiva tem um sentido objetivo e um sentido subjetivo, sendo que no sentido objetivo é uma obrigação a ser cumprida pelo legislador e no sentido subjetivo a capacidade contributiva deve ser analisada no caso concreto, na real aptidão de uma pessoa levando em consideração seus encargos com a sua subsistência e a da sua família.

Assim, extrai-se da capacidade econômica do contribuinte o que o onera para a manutenção do mínimo existencial e da dignidade humana.

Neste sentido, Regina Costa (2012, p. 71) aduz 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”. Complementa ainda a autora dizendo que “isto porque a capacidade contributiva só pode reportar-se como existente quando se aferir alguma riqueza acima do mínimo vital. Este deve ser, pois, intocável”.

Então, podemos observar que existe uma relação entre a capacidade contributiva, o mínimo existencial e a dignidade humana.

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).

Desse modo, não podemos assentir à tributação incidente sobre a parcela da riqueza destinada à garantia do mínimo existencial e da dignidade da pessoa humana.

Não é outro o pensamento anotado por Carrazza (2013, p. 116-117), quando afirma que:

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.

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).

Não restando dúvidas de que o mínimo existencial e a dignidade humana devem ser levados em consideração na análise da capacidade contributiva.

Ao constatar que o mínimo vital e a dignidade humana devem ser protegidos através do princípio da capacidade contributiva, assim, só existe capacidade econômica após o limite de recursos utilizados para a manutenção do mínimo existencial e a dignidade da pessoa humana, ou seja, os recursos utilizados com esse fim não podem ser considerados como capacidade econômica e conseqüentemente não podem ser tributados.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A tributação é fundamental para a continuidade das atividades estatais e a conseqüente continuidade dos serviços públicos.

A Constituição Federal outorga poder aos entes federativos de instituir tributos; entretanto, o referido poder não é ilimitado, sofrendo limitações ao poder de tributar.

Dentre as limitações ao poder de tributar, destacamos o princípio da capacidade contributiva, que está intimamente ligado aos princípios constitucionais da isonomia e do não confisco.

O princípio da capacidade contributiva é instrumento de justiça fiscal na medida em que quem pode mais paga mais e quem pode menos paga menos, havendo uma redistribuição da carga tributária.

O conteúdo do princípio que foi estudado no presente trabalho impõe que dos contribuintes será exigido apenas até o limite da sua capacidade econômica; quando extrapolar estes limites, a cobrança deve ser revista pelo Poder Judiciário.

Vale destacar que na avaliação da capacidade econômica não deve ser considerada a parcela de recursos destinados à subsistência do contribuinte e de sua família, como forma de proteger o mínimo existencial e a dignidade humana.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 7. ed. São Paulo: Método, 2013.

_____. **Direito tributário esquematizado**. 10. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Método, 2016.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acessado em: 20 nov. 2015.

_____. **Lei nº 5.172, de 26 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm. Acessado em: 20 nov. 2015.

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

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

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

MACHADO, Hugo de Brito. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2015.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009.

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

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

PAULSEN, Leandro. **Curso de tributário: completo**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

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

TORRES, Ricardo Lobo. **O direito ao mínimo existencial**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.