

O MÍNIMO EXISTENCIAL E A TRIBUTAÇÃO*

THE EXISTENTIAL MINIMUM AND TAXATION

Maurício Dalri Timm do Valle^{**}
Júlio da Costa Rostirola Aveiro^{***}

RESUMO: O presente artigo tem como foco central analisar o reflexo do princípio da dignidade humana na tributação, mais precisamente como limite a esta atividade. Para tanto, são estudados os princípios da igualdade, da capacidade contributiva, verificando com maior destaque o mínimo existencial, mormente quanto ao seu aspecto limitador da competência tributária.

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

ABSTRACT: This paper have as main point analysis the reflection of the principle of human dignity in the taxation, more precisely as a limit to this activity. To achieve the goal of this article, it will be studied the principles of equality, ability to pay, giving more attention to existential minimum, mainly to the aspect that limit the tax competence .

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

* Recebido em: 09.10.2017
Aceito em: 12.10.2017

^{**} Bacharel, Mestre e Doutor em Direito do Estado pela UFPR. Professor do Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Direito da Universidade Católica de Brasília – UCB. Professor de Direito Tributário da Graduação em Direito do Centro Universitário Curitiba – UniCuritiba. Advogado. **Brasília – DF. E-mail: mauricio_do_valle@hotmail.com**

^{***} Procurador do Estado do Paraná. Mestrando do Programa de Pós-graduação em Direito da Universidade Federal do Paraná. Especialista em processo civil e em advocacia pública. **Curitiba – Paraná. E-mail: julioaveiro@yahoo.com.br**

1. TRIBUTAÇÃO E DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA: O CUSTO DOS DIREITOS

1.1 dignidade da pessoa humana: breves considerações

A visão kantiana de que o ser humano não deve ser objeto, mas sim um fim em si mesmo, representou e representa uma visão cujos reflexos podem ser vistos atualmente.

Realmente, nessa perspectiva, a atuação intersubjetiva sempre deve se pautar pela valorização do ser humano em quanto um fim em si, ou, em outras palavras, com a devida realização da dignidade da pessoa humana.

Na realidade brasileira, é facilmente perceptível, ao menos em nível constitucional, a valorização da dignidade da pessoa humana. Essa, por constituir expressamente como princípio fundamental da República Federativa do Brasil, nos termos do artigo 1º, III da Constituição Federal, pode ser visualizada como vetor axiológico de todo nosso sistema jurídico¹, seja a relação vertical (estado x particular), seja a relação horizontal (particular x particular).

¹ Aqui, explicamos a razão pela qual mencionamos “sistema jurídico” em lugar de “ordenamento jurídico”. Valemo-nos da explicação realizada por Maurício Dalri Timm do Valle. Eis as palavras do autor; “Um último esclarecimento deve ser realizado. Aquele que distingue “sistema” de “ordenamento jurídico”. Alchourrón e Bulygin entendem por ordenamento ‘... *al conjunto formado por todos los enunciados válidos conforme a un cierto criterio de identificación*’, afirmando que o seu conceito é ‘... *un caso especial – en cierto sentido un caso límite – del concepto más general de sistema*’. Em um trabalho específico, de 1976, Alchourrón e Bulygin analisam a ambiguidade da expressão ‘ordem jurídica’, identificando o que denominaram de ‘oito teses’ acerca de ordem jurídica. São elas: i) a ordem jurídica é a totalidade das normas válidas de acordo com um critério de validade; ii) a ordem jurídica é um conjunto de normas; iii) a ordem jurídica é um sistema de normas; iv) as normas jurídicas são criadas e aniquiladas por meio de atos de vontade; v) a ordem jurídica é dinâmica, ou seja, está sujeita à modificações no tempo; vi) as modificações da ordem jurídica afetam seu conteúdo, mas não sua identidade, ou seja, a ordem jurídica pode perdurar no tempo sem perder sua identidade, ainda que seu conteúdo seja diferente em cada momento; vii) o conteúdo da ordem jurídica é, em todo momento, determinado ou ao menos determinável, ou seja, pode-se determinar, em princípio, que normas pertencem a uma dada ordem jurídica num dado momento; e viii) em todo Estado há uma, e somente uma, ordem jurídica. Ainda que todas essas teses pareçam plausíveis, são incoerentes entre si. Após tecer seus comentários a cada uma dessas teses, Bulygin firma o entendimento de que considerará por

Ademais, até mesmo a posição topológica constitucional na atual Carta Maior é representativa da ideologia da colocação do ser humano em primeiro lugar. Com efeito, a atual constituição inicia-se disciplinando os direitos da pessoa para em seguida dispor sobre a organização estatal, fato esse não verificado nas constituições anteriores.²

Prosseguindo, a relevância da dignidade não se resume a sua posição na constituição, mas antes representa a execução de múltiplos papéis no sistema jurídico. Efetivamente, e sintetizando essas funções, Daniel Sarmento expõe que a dignidade se apresenta como:

[...] fator de legitimação do Estado e do Direito, norte para hermenêutica jurídica, diretriz para ponderação entre interesses colidentes, fator de limitação de direitos fundamentais, parâmetro para o controle de validade de atos estatais e particulares, critério para identificação de direitos fundamentais e fonte de direitos não enumerados.³

Essa multiplicidade de papéis desempenhados pela dignidade da pessoa humana serve bem para demonstrar sua relevância na consideração de qualquer “ramo do direito”, e por consequência, de quaisquer institutos jurídicos, o que justifica a análise deles sempre com o filtro do princípio da dignidade.

‘ordem jurídica’ uma sequência de ‘sistemas normativos’” – **Princípios constitucionais e regras-matrizes de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 103-104.

² Nessa linha, igualmente dispõe Daniel Sarmento: “A centralidade da pessoa humana, tratada não como um meio, mas como fim da ordem jurídica e do Estado, se revela logo na organização da Lei Maior. Se as constituições anteriores começavam disciplinando a estrutura estatal, e só depois enunciavam os direitos fundamentais, a Carta de 88 faz o oposto, principiando pela consagração dos direitos das pessoas.” (in, **Dignidade da Pessoa Humana na Ordem Constitucional Brasileira: conteúdo, trajetórias e metodologia**. Tese apresentada no concurso público para Professor Titular de Direito Constitucional da Faculdade de Direito da Universidade do Estado do Rio de Janeiro) – UERJ/RJ. Rio de Janeiro, 2015, p. 65.

³ Ibidem, p. 70.

Vistas as funções da dignidade humana, importante traçar, ainda que sucintamente, o seu conteúdo, de modo a conferir-lhe contornos mais precisos. Nessa tarefa, auxiliam-nos as palavras de Bernardo Gonçalves Fernandes⁴, que, à guisa de parâmetros mínimos de aferição da dignidade humana, elenca a: i) não instrumentalização, que traduz na consideração do ser humano como um fim em si mesmo, ii) autonomia existencial, que se refere à autodeterminação das pessoas em conduzirem suas vidas de acordo com suas concepções; iii) direito ao mínimo existencial, que seria direito derivado do constitucionalismo social e que abarcaria as condições materiais básicas para uma vida digna e iv) direito ao reconhecimento, aqui enfatizando que a injustiça não se direciona apenas à questão da redistribuição de bens, mas também na consideração de que cada pessoa tem do outro, mais precisamente no respeito às diferenças.

Na mesma linha Daniel Sarmento⁵, visando a construir um conteúdo essencial ao princípio da dignidade da pessoa humana, apresenta, para esse desiderato, também; i) o valor intrínseco da pessoa; ii) a autonomia; iii) o mínimo existencial e iv) o reconhecimento. Ressalta ainda o autor importante aspecto relativo ao fato de que os referidos componentes não estariam isolados uns dos outros, e sim interrelacionados, sendo nebulosas as regiões fronteiriças entre eles.

Tendo em vista o objeto do presente trabalho, direcionado à análise da tributação, enfocaremos a relação vertical, vale dizer, a relação entre o ente tributante (estado) e o contribuinte (particular).

Ademais, importante salientar que para os propósitos do presente trabalho, analisaremos a tributação sob a indispensável perspectiva da dignidade da pessoa humana, para então trabalharmos a limitação daquela – tributação –,

⁴ FERNANDES, Bernardo Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional**. 6. ed. Salvador:Juspodivum, 2014, p. 300-301.

⁵ SARMENTO, op. cit., p. 87.

mormente quanto a um dos elementos que compõe o conteúdo essencial da dignidade, o mínimo existencial.

1.2. tributação: o custo dos direitos

Cass Sunstein e Stephen Holmes em "*The Cost of Rights: Why Liberty Depends on Taxes*", defendem a ideia de que os direitos possuem um custo e, por isso, a salvaguarda deles – dos direitos – dependem da tributação.⁶

Na realidade brasileira esse fato é ainda mais notório tendo em vista a escolha de modelo estatal contida na Constituição Federal, que, por abranger diversas atividades e possuir caráter eminentemente social, demanda vultuosa quantia para sua manutenção e para tentativa mesmo de se aproximar ao ideal constitucional.

⁶ Utilizamos, aqui, a versão espanhola – **El costo de los derechos: Por qué la libertad depende de los impuestos**. Buenos Aires: Siglo Veituno Editores, 2011. Na apresentação do livro, Roberto Gargarella sintetiza bem o principal argumento dos autores. Diz ele: “El libro de Sunstein y Holmes sostiene un argumento en extremo relevante para los debates de la actualidad: todos nuestros derechos dependen de los impuestos recaudados por el gobierno. Eso significa que no es posible pedir, al mismo tiempo, que la política reduzca los impuestos y dé garantía plena a nuestros derechos. La libertad de expresión, la seguridad social, el debido proceso, el voto son algunos de los derechos que más valoramos, y no son gratuitos, sino que cuestan dinero. Es decir que requieren la permanente inversión estatal. Sin embargo, las batallas electorales de nuestro tiempo se encuentran inundadas de reclamos que exigen una rebaja en los impuestos y demandan, a la vez, protecciones básicas en materia de derechos. Más allá de su enorme importancia política, la tesis que defienden Sunstein y Holmes es significativa porque nos ayuda a salir al cruce de al menos dos afirmaciones habituales. Por un lado, aquella según la cual algunos derechos básicos –como a la libertad de expresión o la libertad de cultos– resultan satisfechos con la mera inacción estatal. Para asegurar su vigencia, en efecto, bastaría con atarle las manos al Estado –que no persiga, ni censure, ni reprima–. Esta interesada afirmación, sin embargo, ignora el modo en que todas nuestras libertades dependen del activismo estatal, de su intervención permanente: necesitamos, en todos los casos, que existan tribunales abiertos y efectivos, una policía funcionando, mecanismos de controles vigentes, sin lo cual aquellas libertades resultarían constantemente amenazadas. Dicho de otro modo: la oposición entre mercado libre e intervencionismo estatal está erróneamente fundada, ya que el Estado interviene siempre. Lo que importa es decidir qué intervenciones son apropiadas y justificadas, y cuáles no lo son”.

Portanto, seja na oferta de acesso à justiça, seja nas políticas públicas direcionadas à saúde, educação, na manutenção da segurança pública, na fixação da previdência e assistência social, enfim, nos mais variados campos de atuação estatal, um fato constante é a necessidade de existência de recursos para fazer frente às despesas.

Nessa linha, a tributação aparece como principal mecanismo disponível ao estado para obtenção de riquezas produzidas na sociedade, as quais serão, ou deverão ser, revertidas em prol dessa mesma comunidade política.

Vê-se, dessa forma, que a tributação ostenta nítido caráter instrumental para concretização dos mandamentos constitucionais voltados à emancipação da pessoa humana.

Portanto, pela perspectiva realçada, a tributação é de fundamental importância para que o Estado consiga desempenhar o seu papel, vale dizer, de atuar como um meio de servir ao ser humano.

Não obstante essa íntima conexão com o princípio dignidade da pessoa humana, questiona-se se a tributação pode igualmente ser limitada por aquele princípio. Em outras palavras, se há um espaço garantido pela dignidade humana em que a tributação não poderia adentrar sob pena de ofensa àquele princípio.

2. OS LIMITES À TRIBUTAÇÃO: BREVES CONSIDERAÇÕES

Não obstante a necessidade imperiosa de o Estado fazer uso da tributação para consecução dos seus fins, essa atividade – tributação –, deve ser

devidamente estruturada de modo que reflita os valores positivados em nosso sistema jurídico.

Deve-se, portanto, fazer menção à necessária proteção ao contribuinte ante a ingerência estatal decorrente da tributação, ou, em outras palavras, pode-se falar aos direitos conferidos pelo sistema jurídico ao sujeito passivo da relação jurídico-tributária.

Nesse sentido, ganha relevância o conceito de “estatuto do contribuinte”, que nos dizeres de Paulo de Barros Carvalho:

Define-se [...] ao pé de nossa realidade jurídico-positiva, como a somatória, harmônica e organizada, dos mandamentos constitucionais sobre matéria tributária, que, positiva ou negativamente, estipulam direitos, obrigações e deveres do sujeito passivo, diante das pretensões do Estado (aqui utilizado na expressão mais ampla e abrangente – *entidade tributante*). E quaisquer desses direitos, obrigações e deveres porventura encontrados em outros níveis de escala jurídico-normativa terão que achar respaldo de validade naqueles imperativos supremos, sob pena de flagrante injuridicidade.⁷

Portanto, como bem realçado por Paulo de Barros Carvalho, a relação entre fisco e contribuinte, e agora mais precisamente, os limites dessa relação, devem encontrar amparo em nossa Carta Constitucional.

Sob esse aspecto, e sob o sugestivo título “Das limitações do poder de tributar”, encontramos na Constituição, expressamente, diversos mandamentos disciplinadores da relação tributária, tais como princípio da legalidade, anterioridade, igualdade, vedação ao confisco entre outros.

Essa expressa disposição, por outro lado, não quer dizer que os direitos do contribuinte estão concentrados apenas naquele tópico, encontrando-se, na realidade, dispersos também em outras disposições constitucionais, a exemplo

⁷ Estatuto do Contribuinte, direitos, garantias individuais em matéria tributária e limitações constitucionais nas relações entre Fisco e contribuinte, *Vox Legis* 141/36..

do artigo 5º, LIV, que prevê que “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”.

O que se pretende expor, ainda que de forma sucinta, é que a relação entre o fisco e o contribuinte deve e tem balizas direcionadas primordialmente a assegurar garantias ao último.

Adentrando mais precisamente nessa perspectiva – limitação à competência tributária -, encontra-se o princípio da capacidade contributiva que assim está previsto no artigo 145, §1º da Constituição Federal:

Art. 145 A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

§1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultando à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Para os propósitos do presente trabalho, mostra-se necessário delinear, ainda que de forma sucinta, o que se entende por capacidade contributiva para fim de verificar sua aplicação como limite à tributação.

3. PRINCÍPIOS DA IGUALDADE E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

3.1. princípio da igualdade

O princípio da igualdade é referido na Constituição brasileira em diversas oportunidades, como, por exemplo, nos artigos 3º, 5º, *caput*, I, 150, II, 170, dentre outros.

Humberto Ávila define a igualdade como “...sendo a relação entre dois ou mais sujeitos, com base em medida(s) ou critério(s) de comparação, aferido(s)

por meio de elemento(s) indicativo(s), que serve(m) de instrumento de uma determinada finalidade".⁸

Ademais, diz-se na doutrina, que a igualdade deve ser direcionada tanto ao legislador quanto ao aplicador da lei, fazendo-se menção, reiteradas vezes, ao pensamento aristotélico de que se deve tratar os iguais igualmente, e desigualmente os desiguais, na medida de sua desigualdade. Pensamento reiterado por Rui Barbosa, em "*Oração aos Moços*", da seguinte forma: A regra da igualdade não consiste senão em quinhoeirar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualem. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade [...] Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real⁹

Lembremos, entretanto, do alerta de José Roberto Vieira, para quem essa "*...construção multissecular e bela ainda não desnuda toda a latitude...*" do Princípio da Igualdade. Diz, ainda, que "*...sabemos [...] hoje, da indisfarçável insuficiência dessa concepção...*".¹⁰

Celso Antônio Bandeira de Mello desenvolve a questão:

Demais disso, para o desate do problema é insuficiente recorrer à notória afirmação de Aristóteles, assaz de vezes repetida, segundo cujos termos a igualdade consiste em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais. Sem contestar a inteira procedência do que nela se contém e reconhecendo, muito ao de ministro, sua validade como ponto de partida, deve-se negar-lhe o caráter de termo de chegada, pois entre um e outro extremo serpeia um fosso de incertezas cavado sobre a intuitiva pergunta que aflora ao espírito: *Quem são os iguais e quem são os desiguais?*¹¹

⁸ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 3. Ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 45.

⁹ Rui Barbosa, **Oração aos moços**, p. 26.

¹⁰ O IRPF e o Direito Fundamental à Igualdade: Um Tributo de Dupla Personalidade !. In: Paulo Gonet Branco; Liziane Angelotti Meira; Celso de Barros Correia Neto. (Org.). **Tributação e Direitos Fundamentais Conforme a Jurisprudência do STF e do STJ**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 177.

¹¹ MELLO, Celso Antônio Bandeira. **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3. ed. 20 tiragem. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 10-11.

Precisamente, determinar quem são os iguais e os desiguais mostra-se tarefa sobremaneira importante e difícil. Ainda quando identificada alguma desigualdade que revele a possível necessidade de intervenção estatal para saná-la, saber como aproximar os desiguais ao objetivo paritário igualmente representa tarefa por demais árdua, pois exige descortinar não apenas o abismo entre as situações, mas também porque exige que a equalização seja adotada de modo razoável, adequado, reclamando, portanto, elementos que justifiquem o *discrímen*.

Efetivamente, a busca pela igualdade demanda a construção de diferenciadores legais – *discrímen* – que, ao menos em teoria, tem por escopo tratar os desiguais na medida de sua desigualdade. A identificação do que poderia ser o *discrímen* válido foi objeto de estudo na obra de Celso Antônio Bandeira de Mello, que, à guisa de resposta, apresentou alguns critérios para identificação de eventual desrespeito à isonomia. São eles: i) deve-se perquirir a respeito do critério adotado como elemento de desigualação; ii) a correlação lógica entre o elemento de desigualação e a disparidade no tratamento jurídico dispensado e iii) compatibilidade entre o *discrímen* com os valores/interesses constitucionais¹². Logo, somente o atendimento cumulativo aos três requisitos poderia justificar uma diferenciação válida, constitucionalmente adequada.¹³

Ademais, não se pode tratar da igualdade sem mencionar dois autores que lhe conferem extrema importância. Com efeito, o primeiro é Francisco Campos para quem a isonomia rege todos os direitos a ele enumerados, vale dizer, deve-se fazer uma leitura dos direitos sempre tendo-se em conta os valores

¹² Ibidem, p. 21.

¹³ Interpretando as lições de Celso Antônio Bandeira de Mello, e aplicando-as ao direito tributário, consultar VALLE, Maurício Dalri Timm do. **Princípios constitucionais e regras-matrizes de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 455-458.

trazidos pela igualdade¹⁴. O segundo é José Souto Maior Borges, que, além de concordar com Francisco Campos, salienta que a isonomia é “na Constituição Federal, o protoprincípio – o mais originário na ordem do conhecimento, o outro nome da *Justiça*.”¹⁵

Desse breve introito, nota-se a complexidade do tema, cujo maior desenvolvimento não encontra espaço neste trabalho. No entanto, tendo em vista que o princípio da capacidade contributiva deriva da igualdade, faz-se importante realçar, inicialmente, as disposições presente na Constituição, mais precisamente no título dedicado à tributação.¹⁶

Prosseguindo, a igualdade teve reprodução expressa no Título VI da Constituição que trata “Da Tributação e do orçamento”. Efetivamente, o artigo 150, II, da CF dispõe ser vedado às pessoas políticas “instituir tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”.

Se já era certo que a igualdade deveria iluminar o sistema tributário nacional, o constituinte, até pela relevância da tributação tanto para o estado

¹⁴ CAMPOS, Francisco. Igualdade Perante a Lei – Sentido e Compreensão desta Garantia Constitucional... In: **Direito Constitucional**. V. II. Rio de Janeiro-São Paulo: Freitas Bastos, 1956, p. 12.

¹⁵ BORGES, José Souto Maior. A Isonomia Tributária na Constituição Federal de 1988. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, Malheiros, nº 64, [1995 ?], p. 11.

¹⁶ Sobre a capacidade contributiva ser decorrente do princípio da igualdade: VIEIRA, José Roberto. O IRPF e o Direito Fundamental à Igualdade: Um Tributo de Dupla Personalidade !. In: Paulo Gonet Branco; Liziane Angelotti Meira; Celso de Barros Correia Neto. (Org.). **Tributação e Direitos Fundamentais Conforme a Jurisprudência do STF e do STJ**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 177-178. Do mesmo autor: A Extrafiscalidade da Lei 12.715/2012 e a Capacidade Contributiva: A Convivência do Lobo e do Cordeiro ? **Revista de Direito Tributário** (São Paulo), v. 118, 2013, p. 22. E, ainda, Apropriação Indébita Tributária no IPI e no ICMS: Vislumbres de um Estado “Shylock”. In: BARRETO, Aires F. et al. (Org.). **Direito Tributário, Linguagem e Método: As Grandes Disputas entre Jurisprudência e Dogmática na Experiência Brasileira Atual**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 510. Ver, ainda, VALLE, Maurício Dalri Timm do. **Princípios constitucionais e regras-matrizes de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 458.

como pela própria ingerência na esfera jurídica dos contribuintes, fez questão de dedicar expressamente o dispositivo supracitado aos tributos.

Essa reiteração, para José Souto Maior Borges, dá-se em uma perspectiva diversa da isonomia geral da Constituição, qual seja, tem por objetivo ser aferidas como limitações constitucionais à competência tributária.¹⁷

Novamente aqui depara-se com o questionamento feito linhas atrás por Celso Antônio Bandeira de Mello, vale dizer, diz-se sobre a necessidade de igualdade, esboçando alguns critérios que não podem ser levados em consideração para justificar eventuais diferenças de gravames. Mas, qual seria o critério a ser levando em conta para se concretizar a igualdade em matéria tributária? Este será a capacidade contributiva, estudada no item subsequente.

3.2. princípio da capacidade contributiva

3.2.1. a capacidade contributiva nas constituições brasileiras

Em nossa história constitucional existiram algumas cartas que previram expressamente o princípio da capacidade contributiva.

Efetivamente, na Constituição do Império (1824), a menção estava no artigo 179, inciso XV:

Art. 179. A inviolabilidade dos Direitos Civis, e Politicos dos Cidadãos Brasileiros, que tem por base a liberdade, a segurança individual, e a propriedade, é garantida pela Constituição do Imperio, pela maneira seguinte.

(...)

XV. Ninguém será exempto de contribuir pera as despesas do Estado em proporção dos seus haveres.

¹⁷ BORGES, José Souto Maior. A Isonomia Tributária na Constituição Federal de 1988. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, Malheiros, nº 64, [1995 ?], p. 14.

O referido inciso é bem amplo, de modo a deixar bem claro que todas as pessoas deverão contribuir para as despesas do Estado, sendo certo que essa ingerência na riqueza da população teria como parâmetro a proporção dos haveres dos contribuintes.

Não se notava, dessa forma, qualquer limitação ao princípio da capacidade contributiva a determinado tributo.

Seguindo essa acepção mais generalística, no sentido de não trazer expressamente a limitação do princípio da capacidade contributiva a determinada espécie tributária, a Constituição de 1946, aclamada pelo seu viés democrático, prescrevia em seu artigo 202:

Art. 202 - Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.

Registre-se que, com base em uma interpretação literal do dispositivo, vislumbra-se claramente a destinação a todos os tributos tanto do mandamento da pessoalidade, na medida do possível, quanto da graduação conforme a capacidade econômica do contribuinte.

Na constituição subsequente, de 1967, bem como na Emenda Constitucional nº 01, de 17 de outubro de 1969, a menção à capacidade foi retirada, de modo que acendeu a polêmica a respeito da persistência do referido princípio no sistema tributário brasileiro.

Ainda sobre esse período, vale dizer, antes da Constituição da República de 1988, Marçal Justen Filho já assentava que, não obstante a ausência de previsão expressa na Carta Maior, persistia a existência do princípio da capacidade contributiva.¹⁸

¹⁸ JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição Passiva Tributária*. CEJUP: Belém, 1986, p. 231-260.

ISSN: 1980-1995

e-ISSN: 2318-8529

Após um período de quarenta e dois anos, sob os auspícios da atual Constituição, o referido princípio tornou a possuir expressa menção, inscrita nos seguintes termos:

Art. 145 A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

§1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultando à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Nota-se, já em um primeiro relance, uma modificação textual em cotejo com a redação das Constituições do Império e a de 1946, vale dizer, fez-se menção à apenas uma espécie de tributo; os impostos. Essa modificação provocou e provocava posicionamentos diversos sobre se a aplicabilidade do princípio teria como objetivo apenas os impostos ou se abarcaria os demais tributos.

O estudo dessa questão, além do conceito da capacidade contributiva, é justamente o objeto do próximo item.

3.2.2. capacidade contributiva: conceito e questões polêmicas

3.2.2.1. conceito

Antes de iniciarmos a investigação a respeito do conceito de capacidade contributiva, parece-nos importante mencionarmos as palavras de Marçal Justen Filho:

Aludir à capacidade contributiva desperta automaticamente ceticismo e desânimo na doutrina, tamanha foram e têm sido as discepções acerca do tema.

Há algumas questões que parecem insolúveis, na doutrina, tantas controvérsias despertam. Envolvem discussões seculares, com tão grande número de teorias e variantes que a muitos parece melhor arquivar o tema. As atitudes da doutrina passam a ser, por isso e como dissemos, de ceticismo e de desânimo. Ceticismo, pela desconfiança acerca da possibilidade de solucionar o problema. Desânimo, pela dificuldade que o simples arrolar das soluções propostas representa.¹⁹

Mesmo diante desse diagnóstico, avancemos.

Como já realçado, a capacidade contributiva é subprincípio da igualdade, encontrando-se nas dobras desse princípio, como menciona Roque Antonio Carrazza²⁰, ou, na feliz expressão de Humberto Ávila, a capacidade contributiva seria "...um critério de aplicação da igualdade".²¹

Contudo, entendemos não ser apenas a igualdade o valor a iluminar o conceito de capacidade contributiva, sendo certo que esta deve refletir os demais valores encartados em nossa Constituição.

Dito isso, mostra-se necessário, embora de modo resumido, trazer alguns aspectos constitucionais que a nosso sentir interferem no sistema tributário e, como não poderia deixar de ser, no conteúdo mesmo da capacidade contributiva.

Lembremos que a premissa da qual partimos, neste trabalho, é a de que todos os princípios devem ser analisados sob a perspectiva da dignidade da pessoa humana. Também devemos considerar, além do título dedicado à tributação (Título VI), o fundamento constitucional previsto no artigo 1º, inciso IV, da Constituição Federal; "os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa",

¹⁹ JUSTEN FILHO, Marçal. Sujeição Passiva Tributária. CEJUP: Belém, 1986, p. 232.

²⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29.ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 96-97.

²¹ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 434.

assim como os objetivos fundamentais apresentados também em nossa Carta Maior, dispostos no artigo 3º.

Outros valores são encontrados no artigo 5º, merecendo nesta oportunidade a menção ao direito à propriedade (XXII), a necessidade de que atenda a função social (XXIII), a previsão de que ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal (LIV) e ainda nos direitos sociais, que encontram sua expressão constitucional nos artigos 6º a 11.

Igualmente digno de registro são os princípios gerais da atividade econômica prescritos pelo artigo 170 da CF, como, por exemplo, a garantia da propriedade privada (II), a necessidade de adequação dela à sua função social (III), a livre concorrência (IV) e a redução das desigualdades regionais e sociais (VI).

Notamos, claramente, que a Constituição fomenta a atividade privada econômica e o empreendedorismo, além de tutelar também o trabalhador, a destinação social do trabalho – essa vista como um parâmetro de funcionalidade que a atividade humana conduz à própria emancipação humana – bem com o aspecto social do Estado brasileiro.

Todos esses dispositivos representam um emaranhado de valores, uma multiplicidade de ideias/visões diversas que inspiraram o constituinte. Essa heterogeneidade deve ser considerada na investigação jurídica.

Feita essa observação, entende-se que a capacidade contributiva deve, em uma análise constitucionalmente adequada, espelhar tais valores, de modo a possibilitar que sua delimitação seja feita com maior propriedade possível.

Prosseguindo, nos princípios acima podemos verificar, de uma maneira sintética, de um lado um estado preocupado em resguardar a livre iniciativa, o empreendedorismo, a propriedade privada, enfim, aspectos que garantam a produção de riqueza, e de outro, um estado eminentemente social,

que tem por escopo a redução das desigualdades, tanto entre as pessoas quanto entre os estados da federação, a promoção de variadas atividades conducente à realização, ainda que mínima, de atividades conducentes à emancipação do ser humano.

Sob essa aparente dicotomia, todas sob a égide da dignidade da pessoa humana, devemos começar a esboçar o conceito da capacidade contributiva.²²

Roque Antonio Carrazza ensina que a capacidade contributiva, por ser expressão da igualdade, determina que os contribuintes que se encontrem na mesma situação devem ser tratados da mesma forma, e, aqueles que se apresentem em situação diversa, devem ser tratados diferentemente, na exata medida de sua desigualdade.²³ Ademais, pontua que a capacidade contributiva direciona-se aos impostos e ostenta caráter objetivo, ou seja, o legislador deve levar em consideração as manifestações objetivas de riquezas, e não as condições reais do contribuinte.

Regina Helena Costa, apoiando-se nas lições de Perez de Ayala e de Eusebio González, apresenta uma tríplice significação para o conceito de capacidade contributiva

No plano jurídico-positivo a capacidade contributiva significa que um sujeito é titular de direitos e obrigações com fundamento na legislação tributária vigente, que é quem vai definir aquela capacidade e seu âmbito. No plano ético-econômico, por sua vez, relaciona-se com a justiça econômica material. Aqui se designa por “capacidade contributiva” a aptidão econômica do sujeito para suportar ou ser destinatário de impostos, que depende de dois elementos: o

²² Diz-se aparente, pois analisando-as não há nelas um choque, ou conceitos incompatíveis, mas antes, medidas complementares que podem e mesmo devem conduzir ao desenvolvimento da sociedade, nos seus mais variados aspectos – político, econômico, social e cultural.

²³ CARRAZZA, op. cit., p. 101-102.

volume de recursos que o sujeito possui para satisfazer o gravame e a necessidade que tem de tais recursos.

Por fim, em nível técnico ou técnico-econômico têm-se em conta todos os princípios, regras, procedimentos e categorias relativos à operatividade e eficácia arrecadatória dos impostos. Portanto, têm capacidade contributiva, segundo esta concepção, aqueles sujeitos que (a) constituam unidades econômicas de posse e de emprego de recursos produtivos ou de riqueza, (b) sejam facilmente identificáveis e avaliados pela Fazenda Pública como suscetíveis de imposição e (c) estejam em situação de solvência presumidamente suficiente para suportar o tributo²⁴.

Por sua vez, Francesco Moschetti, após apresentar sua visão dizendo que a capacidade econômica não coincide totalmente com a capacidade contributiva, na medida em que esta reclamaria ainda outro pressuposto, um elemento de juízo *"...una valoración, una estimación de la idoneidad para contribuir a los gastos públicos"*, completa o conceito acrescentando o dever de solidariedade, formulando, ao final, a seguinte definição:

Capacidad contributiva nos es, por tanto, toda manifestación de riqueza, sino *sólo aquella potencia económica que debe juzgar-se idónea para concurrir a los gastos públicos, a luz de las fundamentales exigencias económicas y sociales acogidas en nuestra Constitución*.²⁵

Fernando Aurélio Zilveti ensina que "A capacidade contributiva é o princípio segundo o qual cada cidadão deve contribuir para as despesas públicas na exata proporção de sua capacidade econômica".²⁶

²⁴ COSTA, op. cit., p. 26-27.

²⁵ MOSCHETTI, Francesco. **El Principio de Capacidad Contributiva**. Tradução: Juan M. Calero Gallego y Rafael Navas Vazques. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980, p. 275-277.

²⁶ ZILVETI, op. cit., p. 134.

Apesar de singelo, pensa-se que o conceito apresentado por Zilveti é satisfatório. Isso porque, acredita-se, deve ser acrescentado, ao conceito formulado, apenas a nota relevante trazida por Regina Helena Costa ao sustentar que a capacidade contributiva será aquela determinada pelo regime jurídico-positivo.

Dessa forma, pode-se dizer que capacidade contributiva se traduz no princípio que, com base nos valores informados pelo sistema jurídico-positivo, dispõe que cada pessoa deve contribuir para as despesas gerais do Estado em conformidade com sua capacidade econômica. Ademais, e dentro do conceito de capacidade contributiva, é digno de nota o limite à tributação trazido por aquele princípio, que encontra no limite superior a proibição do efeito de confisco e no limite inferior a proteção do mínimo existencial.

3.2.2.2. capacidade contributiva absoluta e a capacidade contributiva subjetiva e relativa. Abrangência do princípio

Apresentado o conceito de capacidade contributiva, é imperioso que doravante passemos a tratar das formas por meio das quais a capacidade contributiva manifesta-se: a capacidade contributiva objetiva ou absoluta e a capacidade contributiva e a capacidade contributiva relativa.

Por capacidade absoluta ou objetiva, têm-se a determinação de que a hipótese de incidência do tributo deve conter previsão que indique uma manifestação de riqueza. Maurício Dalri Timm do Valle identifica a capacidade contributiva absoluta ou objetiva como "*...aquela que se identifica no momento da eleição do fato que será abstratamente descrito na hipótese de incidência tributária. Nesse momento, não se cogitará de qualquer característica subjetiva,*

*ou seja, relacionada ao sujeito que realizará o fato. Importará tão somente a manifestação objetivamente considerada do fato.*²⁷

Para Regina Helena Costa, a capacidade absoluta desempenharia um papel de pressuposto ou fundamento jurídico do tributo, pois atuaria como uma condicionante na discricionariedade legislativa na medida em que a obrigação tributária somente nasceria se fossem eleitos, na hipótese de incidência, fatos que representem alguma manifestação de riqueza²⁸. Ainda sob a análise da capacidade absoluta, Marçal Justen Filho afirma, inclusive, que para uma norma ser qualificada como tributária, "*...deve estar presente o princípio da capacidade contributiva (ou seja, a avaliabilidade econômica da situação-base)*"²⁹.

Paulo de Barros Carvalho, expondo raciocínio similar a respeito da definição de capacidade contributiva absoluta, acrescenta que ela, ademais de iluminar todas as espécies tributárias, assevera ser a única "espécie" de capacidade contributiva a que o legislador está obrigado a seguir, ou, "*...em outras palavras, por capacidade contributiva deve entender-se apenas a absoluta e, mesmo assim, como dado pré-jurídico*".³⁰

Não obstante as preciosas lições de Paulo de Barros Carvalho, entendemos que a capacidade contributiva deve atender tanto a acepção absoluta quanto à relativa e à subjetiva, sendo certo que é nelas que poderemos concretizar a igualdade na tributação.

Lembremos, aqui, dos ensinamentos de José Roberto Vieira, para o qual:

²⁷ **Princípios constitucionais e regras-matrizes de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 462.

²⁸ COSTA, op. cit., p. 28.

²⁹ JUSTEN, op. cit., p. 242.

³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 345.

Não nos seduzem, aqui, as correntes doutrinárias que ficam com apenas uma das formas de capacidade contributiva, desde que nos inclinamos por lhe admitir “una doble función”, como sustenta Álvaro Rodríguez Bereijo, Catedrático da Universidade Autônoma de Madri; ou por referir as funções de fundamento e de graduação do tributo como dois momentos sequenciais da capacidade contributiva, como prefere Emilio Giardina, jurista italiano.³¹

Lembremos, com Maurício Dalri Timm do Valle que as “...capacidades contributivas, relativa e subjetiva, por outro lado, referem-se diretamente à figura do sujeito individualmente considerado. Analisa-se sua capacidade “in concreto” para contribuir para a manutenção do Estado por meio dos impostos”.³²

A concepção subjetiva da capacidade contributiva, na lição de Fernando Aurélio Zilveti, é aquela em que se observa a pessoa como apta ou não a contribuir com as despesas do Estado³³. Na mesma linha, Regina Helena Costa dispõe que a referida capacidade tem por objeto a capacidade econômica para contribuir do sujeito individualmente considerado³⁴.

A capacidade contributiva relativa, por sua vez, na visão de Maurício Dalri Timm do Valle, diz respeito à correspondência da base de cálculo com o fato tributado.³⁵

Encontramos boa síntese da distinção em José Roberto Vieira:

Também é o que acontece no subitem 4.5.1.2, quando, ao estudar a classificação da capacidade contributiva em absoluta ou objetiva, de um lado, e em relativa “e” subjetiva, do outro, o autor acompanha nossa interpretação, no sentido de que, **se os adjetivos “absoluta” e “objetiva”**

³¹ VIEIRA, José Roberto. IRPF e Igualdade (item 6.2). In: Educação e Imposto de Renda das Pessoas Físicas: O Rei está Nu! In: PARISI, Fernanda Drummond; TÔRRES, Heleno Taveira; e MELO, José Eduardo Soares de (coord.). **Estudos de Direito Tributário em Homenagem ao Professor Roque Antonio Carrazza**. V. 2. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 172.

³² **Princípios constitucionais e regras-matrizes de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 463.

³³ ZILVETI, op. cit., 140.

³⁴ COSTA, op. cit., p. 28.

³⁵ **Princípios constitucionais e regras-matrizes de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 463.

são equivalentes, tal sinonímia não se verifica entre os adjetivos “relativa” e “subjettiva”, que têm, cada um deles, sentidos próprios e inconfundíveis. Quando se estabelece o tributo, adequando o seu “*quantum*” ao porte econômico do fato jurídico tributário, está-se atendendo à capacidade contributiva relativa; e quando se promove a adequação do tributo às circunstâncias pessoais do sujeito passivo, atenta-se para a capacidade contributiva subjettiva.³⁶

Quanto à abrangência, entendemos que o princípio da capacidade contributiva, por servir de base estrutural ao sistema tributário, deve iluminar todas as espécies tributárias, na medida do possível.³⁷

Esse é inclusive o entendimento de Florence Haret:

Com efeito, a capacidade contributiva é garantia constitucional de não ser tributado além de sua possibilidade econômica. Disso decorre que, embora a Carta Maior diga referir-se tão somente a impostos, o preceito do art. 145, §1º, é aplicável também a outras espécies tributárias como taxas e contribuições de melhorias e especiais. Seria um *sem-sentido* preservar a capacidade contributiva apenas para os impostos. Há que assumi-la em face da ordem fiscal como um todo.³⁸

Luciano Amaro igualmente expõe que, não obstante a redação do artigo 145, §1º, da CF referir-se apenas aos impostos, é plenamente possível a aplicação do princípio da capacidade contributiva a outras espécies tributárias, a exemplo das taxas. Para tanto, menciona o referido autor o disposto no artigo 5º, LXXVII da CF.³⁹

³⁶ *Em busca da verdade sobre o IPI: dos voos com instrutor aos voos solos ousados. Princípios constitucionais e regras-matrizes de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI.* São Paulo: Noeses, 2016, p. XXXVI.

³⁷ Contra, entendendo que somente se aplica aos impostos: COSTA, op. cit., p. 60-64; ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 459-465. NABAIS, José Cabalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 2004, p. 473-483.

³⁸ HARET, Florence. *Teoria e Prática das Presunções no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 599.

³⁹ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 141.

Assim sendo, adotar-se-á, no presente trabalho, a corrente que admite possibilidade da capacidade contributiva se aplicar a outras espécies tributárias, que não apenas os impostos.

É de se ressaltar que o entendimento de que o princípio da capacidade contributiva possa incidir sobre as espécies tributárias não quer significar que essa aplicação se realize da mesma forma. Aliás, até mesmo entre os impostos, para os quais a capacidade contributiva é expressamente prevista, o princípio aplica-se de forma diversa.

3.2.3. capacidade contributiva e as espécies tributárias⁴⁰

3.2.3.1. impostos

Os impostos, por expressarem de maneira mais fácil e próxima da realidade factual a manifestação de uma riqueza, apresentam-se como a espécie tributária em que o campo para aplicação da capacidade contributiva tem, ou pode ter, aplicação mais completa.

Disse-se que pode ter aplicação mais incisiva na medida em que, mesmo entre os impostos, a incidência da capacidade contributiva pode revelar graus distintos de concretização. Para explicar tal asserção, iremos nos valer da classificação dos impostos que os dividem em diretos e indiretos bem como naquele que fraciona em pessoais e reais.

Os impostos diretos são aqueles em que a repercussão econômica do gravame, nos termos da legislação tributária, incide precisamente no sujeito passivo identificado como contribuinte. Por sua vez, os indiretos são aqueles em

⁴⁰ Não obstante a existências de diversas classificações de tributos, adota-se, neste trabalho, a teoria tripartida na forma proposta por Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, op. cit., p. 423), vale dizer, dividem-se os tributos em impostos, taxas e contribuições de melhoria. O primeiro caracterizado como tributo não vinculado e os dois últimos classificados como vinculados.

que, por mandamento jurídico, determina-se a que repercussão incida em pessoa diversa. Pode-se mencionar como exemplo do primeiro caso o imposto sobre propriedade de veículos automotores - IPVA e, quanto ao segundo, o imposto sobre produtos industrializados – IPI, bem como o imposto relativos à operação de circulação de mercadorias, de prestação de serviços de transportes intraestadual – ICMS.

Por sua vez, dizem-se pessoais aqueles impostos em que as condições pessoais do sujeito passivo são levadas em consideração na regra matriz de incidência, e reais àqueles em que não o são. Do primeiro pode mencionar o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza – IR e do segundo caso o IPVA.

Importante realçar que um imposto pode ser direto e pessoal (IR), direto e real (IPVA), indireto e real (ICMS).

Ultrapassada essa breve explanação, exemplo de imposto em que a capacidade contributiva pode atuar de forma plena, eis que ostenta caracteres pessoais e diretos, é o que incide sobre a renda e proventos de qualquer natureza – IR.

Com efeito, o imposto sobre a renda, além de atuar diretamente sobre o gerador da riqueza (direto), tem a sua graduação modificada em razão de caracteres pessoais do sujeito passivo, a exemplo dos gastos com saúde, educação, dependentes dentre outros.

Por sua vez o IPVA (direto e real) igualmente pode sofrer os influxos da capacidade contributiva na determinação do seu *quantum*. Realmente, na própria Constituição faculta a fixação de alíquotas diferentes em função do tipo e utilização do veículo, artigo 155, §6º, II.

Nesse aspecto, nota-se claramente que não se tem em vista, ao menos de forma direta, as qualidades do contribuinte, mas pode-se utilizar uma técnica

de elevar as alíquotas para veículos de passeio e reduzir, por exemplo, àqueles que se destinem, regra geral, ao trabalho, como sucede no que tange aos utilitários.

Para José Marcos Domingues de Oliveira, essa influência da capacidade contributiva nos impostos reais, agregando caracteres que segundo expõe seriam próprios do sujeito passivo, revela uma nova perspectiva, a de personalização do imposto⁴¹.

Ademais, vislumbrando a incidência do princípio da seletividade no dispositivo constitucional supracitado, Leandro Paulsen assevera:

O dispositivo constitucional autoriza a aplicação da seletividade na tributação da propriedade de veículos, de modo que poderão ser atribuídas alíquotas diferenciadas, e.g., conforme se trate de veículo de passeio ou de transporte, e também em função da utilização por pessoa física ou jurídica etc.⁴²

O imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana - IPTU, que possui características semelhantes ao IPVA, igualmente poderá ser progressivo em razão do valor do imóvel, bem como ter suas alíquotas diferenciadas de acordo com a localização e o uso do imóvel (art. 156, §1º, I e II da CF).

Em ambos os casos – IPTU e IPVA - não se sabe, com certeza, as características pessoais do sujeito passivo, mais precisamente sua riqueza. No entanto, vale-se de uma presunção (ex. carro de passeio normalmente é utilizado por pessoa com maior poder aquisitivo ou a melhor localização bem como o tamanho do imóvel igualmente revelam uma fonte de riqueza maior), para se aplicar, ao caso, a capacidade contributiva.

⁴¹ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito Tributário - Capacidade Contributiva**. 2. ed. Renovar: Rio de Janeiro, 1998, p. 89-90.

⁴² **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 409.

ISSN: 1980-1995

e-ISSN: 2318-8529

Demonstração da influência da capacidade contributiva nos impostos reais pode ser verificada na decisão do Supremo Tribunal Federal, exarada no Recurso Extraordinário n. 562.045, publicado em 27 de novembro de 2013, que, alternando seu posicionamento anterior, admitiu que a progressividade, antes entendida pela Corte Máxima como técnica de tributação exclusiva dos impostos pessoais, poderia também iluminar a gradação dos impostos qualificados como reais.

Passemos agora aos impostos indiretos.

Como já dito acima, esses impostos são assim classificados em virtude de a lei permitir (determinar) que o gravame repercuta em pessoa diversa do contribuinte. Ou seja, não é o sujeito passivo quem arca com o ônus financeiro do tributo, e sim um terceiro estranho à relação jurídica tributária. No sistema tributário nacional, essa qualificação apresenta relevante diferença no regime jurídico desses tributos, mormente diante da formulação normativa do artigo 166 do Código Tributário Nacional.

Regina Helena Costa ensina que os tributos indiretos (IPI e ICMS) ostentam características comuns traduzidas na não cumulatividade e no princípio da seletividade. Para ela, tais características seriam “verdadeiras aplicações do princípio da capacidade contributiva”.⁴³

Nas lições de Humberto Ávila:

Inicialmente é preciso registrar que a tributação conforme a capacidade econômica não se identifica com a tributação baseada nas características pessoais do sujeito passivo. O parágrafo 1º do artigo 145 da Constituição Brasileira indicou essa diferenciação (“*os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte*”).

A opinião dominante é no sentido de que a consideração dos aspectos pessoais, nos casos dos impostos que não levam em conta, na sua

⁴³ COSTA, op. cit., p. 104.

hipótese material, aspectos pessoais, deve ser feita por outros instrumentos como a progressividade baseada na essencialidade dos produtos ou serviços, por exemplo.⁴⁴

Também no sentido da aplicabilidade da capacidade contributiva aos impostos indiretos, José Casalta Nabais sustenta que o referido princípio tem incidência diversa a depender do tipo do imposto. Prossegue sua lição ressaltando que enquanto nos impostos diretos (rendimento e patrimônio) pode ser calculado sobre uma capacidade contributiva real e individualmente considerada, nos impostos indiretos (consumo), a aferição seria dada sobre a capacidade em uma “relação de normalidade lógica entre capacidade de adquirir bens e serviços e a capacidade contributiva”.⁴⁵

Efetivamente, a capacidade contributiva deve iluminar, também, a tributação aos impostos qualificados como indiretos. Assim, como já exposto anteriormente, e no sentido da doutrina de José Casalta Nabais e de Humberto Ávila, os instrumentos utilizados para concretizar a capacidade contributiva nos impostos indiretos serão diversos dos aplicados aos demais impostos.

Nessa linha, e como uns dos meios principais para adequar os impostos indiretos como o IPI ou ICMS à capacidade contributiva, exsurge o critério da seletividade, o qual determina que a tributação deva variar de acordo como a essencialidade de cada produto, nos termos dos artigos 153, §3º, I e 155, §2º III da CF, respectivamente.

⁴⁴ ÁVILA, op. cit., p. 452.

⁴⁵ NABAIS, op. cit., p. 480-481.

3.2.3.2 taxas

As taxas são tributos de arrecadação vinculada a alguma atividade estatal, seja a prestação de um serviço individual e específico, seja para remunerar o exercício do poder de polícia (art. 145, II da CF e art. 77 do CTN).

Já se disse, nesse trabalho, que o entendimento é que a capacidade contributiva informa todo o sistema tributário, o que tem por consequência a possibilidade de sua aplicação a outras espécies tributárias, que não apenas os impostos.

Invoca-se, portanto, a retributividade (princípio da retributividade) para afastar o princípio da capacidade contributiva às taxas. Contudo, e como bem realçado por Alexsander Roberto Alves Valadão, a retributividade não é o único princípio a ser levado em conta, devendo também influenciar o regime jurídico das taxas o princípio da capacidade contributiva e, por consequência, a proteção do mínimo existencial.⁴⁶

Dessa forma, em que pese o teto para taxas ser efetivamente o custo razoável da atuação estatal, nada impede que, adequando-se à capacidade contributiva da pessoa, o valor possa ser graduado para menos, até mesmo afastando a exigência do gravame. Nessa linha, inclusive, caminha o pensamento de José Marcos Domingues de Oliveira, de acordo com o qual:

Assim, e também por força da isonomia constitucional, que, iluminada pela noção de capacidade contributiva, determina que pessoas em posições econômicas diversas paguem tributo diferenciado, as taxas admitem graduação em função de condições fácticas do contribuinte

⁴⁶ VALADÃO, Alexsander Roberto Alves. **O Mínimo Existencial e as Espécies Tributárias**. Tese apresentada à Faculdade de Direito, Setor de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial para obtenção do grau de doutor em Direito, Curitiba, 2008, p. 266-267.

indicadoras de riquezas, podendo implicar em diferentes quantidades ou unidades de serviço público e, pois, de cobrança (*sic*).⁴⁷

E, seguindo o raciocínio, vislumbra-se a influência do princípio da capacidade contributiva às taxas, como pode se verificar no artigo 5º, LXXVII da CF/88 em que se determina a gratuidade das ações "...de *habeas corpus* e *habeas data*, e, na forma da lei, os atos necessários ao exercício da cidadania".

Ademais, é imperioso ressaltar o artigo 98, §5º do atual Código de Processo Civil, o qual prescreve que a gratuidade de justiça poderá ser concedida em relação a um ou todos os atos processuais, disposição esse que, a nosso sentir, trata-se de exemplo claro de aplicação da capacidade contributiva na seara das taxas.

Por fim, é de se destacar que Supremo Tribunal Federal entende que o princípio da capacidade contributiva se aplica às taxas, conforme se pode verificar, exemplificadamente, no que foi decidido no ARE 707948 AgR, publicado em 19 de junho de 2015.

3.2.3.3 contribuições de melhoria

A contribuição de melhoria é tributo indireta ou mediatamente vinculado. Isso porque, a contraprestação estatal, consistente na realização da obra pública, apesar de ser condição necessária para a incidência da contribuição de melhoria, não é condição suficiente. É necessária, além da realização da obra pública, a valorização do imóvel do particular decorrente daquela obra. A contribuição de melhoria tem como limite global o valor da obra pública e como limite individual o montante consistente na valorização do imóvel em função da obra pública (art. 145, III e art. 81 do CTN).

⁴⁷ OLIVEIRA, op. cit., p. 97.

Há uma aproximação da contribuição de melhoria e taxa, qual seja, ambos são tributos vinculados. Precisamente em razão dessa aproximação, Alexander Valadão entende que a mesma razão pela qual o princípio da capacidade contributiva se aplica às taxas deve também incidir na contribuição de melhoria, enfatizando ainda:

Entretanto, a exemplo das taxas, se também aqui se encontra um valor máximo a ser explorado pelo estado, vinculado diretamente ao resultado da atuação estatal, por outro lado, nada impede – e, pelo contrário, é obrigatório – que se cobre o tributo sobre o valor integral da valorização do contribuinte que revele plena capacidade contributiva, e que se distribua, de modo escalonado e equânime o ônus tributário àqueles que não possam suportar integralmente o pagamento da contribuição, o que deve ser investigado e implementado até o limite do mínimo material, quando cessa a capacidade contributiva e a possibilidade de imposição tributária.⁴⁸

Dessa forma, e aderindo à lição suprarreferida, acreditamos estar explicitada a aplicação da capacidade contributiva à contribuição de melhoria.

4. MÍNIMO EXISTENCIAL

4.1. apontamentos históricos

O marco preciso de quando determinado pensamento, modo de agir são estabelecidos na história humana é sobremaneira difícil, senão impossível de estabelecer.

⁴⁸ VALADÃO, op. cit., p. 274.

No entanto, alguns fatos relevantes, se não servem para fixar o momento preciso, ao menos tem a utilidade de apontar indícios de que determinado pensamento estava recebendo, naquela ocasião, um maior peso nas deliberações da sociedade.

Com a ideia do mínimo existencial não foi diferente. Daniel Sarmento ensina que a previsão do mínimo vital correspondeu a uma rejeição da filosofia darwinista-social, defendida por Herbert Spencer, ao indicar ser papel do Estado prover as condições básicas para uma vida digna⁴⁹.

Prossegue Sarmento ressaltando que tal visão garantista não é uma ideia nova, mencionando que na Antiguidade e na Idade Média já existia tal concepção, frisando ainda a existência de autores, a exemplo de Potyara Pereira, que localizam nas *Poor Laws* inglesas, mormente a *Speedhamland Law* de 1795, as origens do mínimo existencial.

Pontua o referido autor, no entanto, que os contornos dos direitos sociais restaram mais claros nas Constituições mexicana de 1917 e de Weimar de 1919, destacando ser marcante a formulação germânica do mínimo existencial, sucedida nos pós-guerra, na constituição de 1949, originariamente pelo autor Otto Bachof, tendo sido reconhecido pelo Tribunal Administrativo alemão em 1954, a partir da conjugação da dignidade da pessoa humana, cláusula do Estado social e dos direitos à liberdade e à vida.

Geovana Oliveira de Assis explica que, após a identificação de que o Estado liberal em sua pureza mínima não conseguiu desempenhar o seu papel no sentido de que as pessoas, conquanto livres, não lograram em garantir o mínimo indispensável para sua sobrevivência, fez-se crescente a ideia, mormente no pós-guerra, da imperiosidade do Estado intervir, pois “verificou-se que o

⁴⁹ SARMENTO, op. cit., p. 189-193.

indivíduo necessita de certas prestações positivas por parte do Estado para se desenvolver de maneira plena.”.⁵⁰

No âmbito tributário, Fernando Aurélio Zilveti afirma que uma lei alemã, de 25 de maio de 1873 foi a precursora na apresentação do mínimo existencial no direito positivo. Segundo expõe, o referido ato normativo estabeleceu uma isenção fiscal no importe de 1.000 *thalers*, moeda alemã da época, patamar esse que se entendia como necessário para se garantir o mínimo à pessoa.⁵¹

Na doutrina brasileira, Zilveti realça a contribuição de Ruy Barbosa na menção ao mínimo existencial ao asseverar sobre a necessidade de se excluir da incidência do imposto de renda aquele patamar a favor dos desfavorecidos. Realça ainda Zilveti os ensinamentos de Viveiros de Castro, quem, em 1910, sob a égide da teoria alemã do *Existenzminimum*, definiu que o mínimo existencial seria aquela parcela mínima necessária à existência e que não deveria sofrer o gravame dos impostos.⁵²

Por sua vez, Sarmento salienta a contribuição de Francisco Cavalcanti Pontes de Miranda para o tema, destacando que na lição do mestre, professada nos idos de 1933, atribuiu ao mínimo existencial a condição de direito público subjetivo à subsistência.⁵³

No plano do direito positivo brasileiro, a Constituição Brasileira de 1946 dispunha de dispositivo que consagrava expressamente a proteção ao mínimo vital. Ei-lo:

Art 15 - Compete à União decretar impostos sobre:

⁵⁰ ASSIS, Geovana Oliveira de. **Direito Tributário na Perspectiva dos Direitos Fundamentais**. Curitiba: Juruá, 2011, p. 212-213.

⁵¹ ZILVETI, op. cit., p. 205.

⁵² Ibidem, p. 231-214,

⁵³ Sarmento, op. cit., p. 189-190.

[...]

§ 1º - São isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica.

Nota-se, portanto, um mandamento ao legislador para não tributar bens de primeira necessidade de pessoas de restrita capacidade econômica.

Apresentados esses dados, passa-se a estudar, no próximo item, o conceito e conteúdo do mínimo existencial.

4.2. definição

Definir o mínimo existencial mostra-se, assim como a capacidade contributiva, uma tarefa assaz difícil. Efetivamente, e com base na lição de Daniel Sarmento, deve se levar em conta as “variações socioculturais significativas em relação ao que se concebe como necessidade básicas”.⁵⁴

É intuitivo, portanto, concluir que para a definição de mínimo existencial devem considerar-se as variáveis “tempo” e “lugar”. Isso porque, mesmo dentro de uma mesma comunidade, uma necessidade que pode em algum momento da história sequer existir, no transcurso temporal pode se revelar como indispensável, como ocorre atualmente em relação ao acesso à energia elétrica. Ademais, há também disparidades se a considerarmos em relação a diferentes lugares. Isso pode ser verificado se examinarmos as diferenças no que se refere ao mínimo existencial, se cotejarmos nações como o Brasil e a Alemanha.

Mas, com bem salienta Sarmento, não obstante as variações referidas, há exigências mínimas que o são pela própria natureza humana, a exemplo do acesso à água, moradia e saúde.⁵⁵

⁵⁴ SARMENTO, op. cit., p. 215.

⁵⁵ Ibidem, p. 216.

Em que pese a conclusão acerca da dificuldade de identificação dos contornos do mínimo existencial, ela não é justificativa para se deixar a questão em aberto, devendo-se, na medida do possível, ao menos buscar reunir características básicas que permitam, além de um debate científico a respeito do tema, promovendo, por consequência, um enriquecimento na análise da questão, também identificar as situações em que se poderia estar-se diante do mínimo existencial. Prosseguindo nessa empreitada, importante trazer algumas definições a respeito do tema.

Diego Marín-Barnuevo Fabo leciona que o mínimo existencial escora-se no âmbito da justiça na matéria tributária, acrescentando que as necessidades econômicas básicas do cidadão e de sua família devem vir em primeiro lugar, antes, portanto, das necessidades estatais. Segundo expõe, essa lição foi elaborada por estudiosos da Idade Média com base no axioma *primum vivere, deinde tributum solvere*.⁵⁶

Klaus Tipke salienta que o princípio da capacidade contributiva deve proteger o mínimo existencial, pois se a renda não ultrapassar esse patamar sequer estaríamos a tratar de capacidade contributiva. Após asseverar que o mínimo existencial pode ser extraído da dignidade da pessoa humana e do Princípio do Estado Social, assevera que “O Estado não pode, como Estado Tributário, subtrair o que, como Estado Social, deve devolver”.⁵⁷

Ricardo Lobo Torres entende que a jusfundamentalidade dos direitos sociais reduziria-se ao mínimo existencial, apresentando-se este em seu duplo aspecto, vale dizer, proteção negativa contra a tributação dos direitos sociais mínimos, e proteção positiva, para o qual seria garantida a entrega de prestações

⁵⁶ FABO, Diego Marín-Barnuevo. **La Protección del Mínimo Existencial em el Ámbito del IRPR**. Madrid: Colex, 1996, p. 25.

⁵⁷ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 34.

materiais por parte do estado em prol dos pobres. Afirma ainda Torres⁵⁸ que o mínimo existencial “não é um valor ou um princípio jurídico, mas o conteúdo essencial dos direitos fundamentais.”, complementando que se traduziria em uma regra jurídica.

A opção de identificar o mínimo existencial ao núcleo essencial do direito fundamental ou direito social foi objeto de crítica por Daniel Sarmento⁵⁹. Em síntese, Sarmento, concordando com as lições de Ingo Wolfgang Sarlet e Mariana Filchtiner Figueiredo, ensina que as referidas categorias até possuem pontos em contato, mas não se confundiriam, pois nem todos os direitos sociais previstos na Constituição Federal se destinariam a assegurar um mínimo para uma vida digna, haja vista a existência de prestações mínimas não contempladas nos direitos positivados na Constituição e ainda ante ao fato de que a redução ao núcleo essencial dos direitos estaria sujeita a leituras e interpretações cambiantes.

Sarmiento, aliás, traz em suas lições a opção por não elencar quais direitos e prestações estariam na definição do mínimo existencial. Isso porque, segundo sustenta, deixar uma abertura à referida categoria seria preferível, “inclusive para que ela possa se estender a necessidades básicas cujo reconhecimento resulte de evoluções sociais no plano material ou cultural valorativo”.⁶⁰

Não obstante a legítima preocupação do referido autor, entende-se, até para possibilitar uma leitura mais concreta do mínimo existencial, provê-lo de definições, ainda que mínimas, de modo a tornar seu estudo e, mais ainda, sua identificação, mais simplificada.

⁵⁸ Ibidem, p. 83.

⁵⁹ SARMENTO, op. cit., p. 219.

⁶⁰ Ibidem, p. 221.

Nesse esforço construtivo, trazemos a posição de Alexsander Valadão, que em sua tese para o doutorado, posiciona-se no sentido de entender o mínimo vital como um princípio. Prossegue lecionando que para definição do mínimo existencial é importante a análise do bem objeto da proteção jurídica, vale dizer, um bem jurídico que pela sua natureza e sua funcionalidade traduza uma satisfação de uma necessidade elementar, tomando-se por parâmetro a sua essencialidade.⁶¹ Após discorrer sobre o assunto, Valadão define o mínimo existencial como:

o princípio jurídico decorrente da incapacidade contributiva das pessoas, que protege a porção ou parcela intangível do patrimônio que, por sua própria natureza ou pela sua afetação jurídica, sejam voltadas para satisfação da pessoa e, se for o caso, do seu núcleo familiar, e que merece, por sua importância, proteção legislativa para que o Estado se abstenha de malferi-la sob qualquer pretexto ou motivação.⁶²

Concordamos com Valadão na definição supramencionada, motivo pelo qual igualmente enxergamos o mínimo existencial como um princípio⁶³. Contudo, à definição acima, que é a mais adequada para os propósitos do presente trabalho, acreditamos ser necessário acrescentar ainda que a proteção ao

⁶¹ VALADÃO, op. cit., p. 77-80

⁶² VALADÃO, op. cit., p. 80.

⁶³ Embora não seja se pretenda aprofundar o tema, a escolha pela linha de tratar o mínimo existencial como princípio é feita em decorrência de verificarmos naquele instituto um caráter geral e de abstração típicas de princípio, também ante ao fato de que a instituição do mínimo existencial indica um estado ideal de coisas a ser atingido, e não propriamente um comportamento. Esse último deverá ser concretizado, principalmente, em ato legislativo que, ao estatuir uma regra pode, para tanto, utilizar-se de diversas técnicas, como a dedução na base de cálculo, isenção, não incidência pura e simples, dentre outros. Com intuito definidor, Humberto Ávila dispõe que “Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementariedade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção.” (ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. 16. ed. Malheiros: São Paulo, 2015, p. 102).

mínimo existencial igualmente se faz mediante prestação material estatal em prol das pessoas menos favorecidas, de modo a possibilitá-las uma condição de vida digna, que, conforme exposto por Torres, seria a proteção positiva do mínimo existencial.

4.3. mínimo existencial e capacidade contributiva

No capítulo em que trabalhamos a capacidade contributiva, tivemos a oportunidade de expor os seus limites, ou seja, a tributação tem como limites de um lado a proibição ao efeito de confisco (limite superior), e de outro o mínimo existencial (limite inferior).

Essa interseção dos institutos – capacidade contributiva e mínimo existencial – revela de maneira clara uma limitação à competência tributária, vale dizer, aquele somente existirá quando a pessoa suprir suas necessidades básicas, mínimas, de modo a que a concorrência com os gastos públicos ocorrerá justamente nesse excedente.

Contudo, apesar da clareza da lição, sua concretização se apresenta sobremaneira complicada, seja pela apuração mais realista possível da capacidade contributiva seja também na identificação do mínimo existencial e sua extensão.

Aqui abre-se espaço para uma indagação sobre a quantificação do mínimo existencial, sob a perspectiva da tributação. José Roberto Vieira utiliza-se do levantamento do Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos – DIESSE que, tomando por pressuposto os direitos que apontados no artigo 7º, IV da CF, apresentou, em 2012, um salário mínimo necessário de R\$ 2.873,56, tomando-se como referência uma família constituída

por dois adultos e duas crianças.⁶⁴ Valor encontrado muito diverso do salário mínimo então vigente – R\$ 678,00. Atualmente, o salário mínimo está em R\$ 880,00⁶⁵, substancialmente inferior ao apontado pelo DIESSE para setembro de 2017, em que se aponta como necessário a importância de R\$ 3.668,55.⁶⁶

A utilização dos dados oficiais para determinação da quantia qualificada como mínimo, e que deve servir de norte ao legislador, foi também apresentada por Fernando Aurélio Zilveti:

Por meio de quadros fornecidos por um censo demográfico e social, compete ao legislador conhecer os custos necessários para sobrevivência de um cidadão e de sua família. Tais custos representam as despesas próprias da alimentação, vestuário, higiene, saúde, educação e lazer. Esses custos básicos para a sobrevivência digna do cidadão deveriam, por força das diversidades econômicas e sociais, ser apurados regionalmente. Assim, ao final do levantamento realizado pela pesquisa, teríamos vários mínimos existenciais para as diferentes regiões analisadas. O legislador fiscal analisaria, então, esse censo oficial, tomando, principalmente, os indicadores de renda, e orçamento familiar, nos mais diversos segmentos econômicos da sociedade. Dentre aqueles, segundo os resultados do censo, com renda suficiente para fazer frente ao mencionado orçamento, o legislador fiscal graduaria, então, a tributação segundo a capacidade contributiva.⁶⁷

Alexsander Valadão, após chamar a atenção para o fato do valor histórico do mínimo vital, que sofre variações no tempo e no espaço, salienta caber ao legislador valer-se de dados oficiais fidedignos “para a determinação de cada valor a ser considerado como de mínimo material para as distintas espécies tributárias, de maneira que esse dado deve constituir-se em fonte material necessária na elaboração legislativa.”⁶⁸

⁶⁴ VIEIRA, op. cit., p.188.

⁶⁵ Nos termos do artigo 1º do Decreto nº 8.618/2015, que regulamenta a Lei 13.152/2015.

⁶⁶ Disponível em www.diesse.org.br, acesso em 08.10.2017 30.07.2016.

⁶⁷ ZILVETI, op. cit., p. 217.

⁶⁸ VALADÃO, op. cit., p. 212.

É interessante realçar um ponto mencionado tanto por Zilveti quanto por Valadão, qual seja, a de que fixação do mínimo existencial é tarefa direcionada ao legislativo, vale dizer, é quem possui, ao menos *a priori*, a capacidade institucional⁶⁹.

Portanto, a salvaguarda do mínimo existencial dos influxos da tributação tem como primeiro destinatário o legislador que, verificando as especificidades do tributo em questão deve regulá-lo de modo a proteger aquele piso material.

Como foi dito por ocasião da análise da capacidade contributiva, esta incide mais ou menos intensamente a depender do tributo em questão.

No caso do IR, esse, tratando de imposto pessoal e direto, há possibilidade de incidência mais potente da capacidade contributiva, de modo que a identificação de riqueza se torna mais fácil, assim como a proteção ao mínimo existencial, como o estabelecimento de deduções à saúde, educação, moradia não apenas do contribuinte, mas do núcleo familiar.

Um tanto mais complexa se apresenta a sua identificação nos impostos indiretos, como o IPI e o ICMS. Mas, com dito, a capacidade contributiva, por intermédio do princípio da seletividade, igualmente pode regular o gravame daquelas exações. Dessa forma, pode-se fixar, com intuito de salvaguarda do mínimo existencial, a isenção do ICMS de bens essenciais, a exemplo dos

⁶⁹ Nas palavras de Sarmento: “Por isso, deve caber *prima facie* ao legislador a competência para a definição das prestações ligadas ao mínimo existencial – a não ser naqueles casos em que as mesmas já estejam especificamente definidas pelo próprio texto constitucional, como na hipótese do pagamento de um salário mínimo para pessoas idosas ou portadoras de deficiência em condições de miserabilidade (art. 203, inciso V, CF). Tal afirmação se funda não apenas no princípio democrático, como também no reconhecimento de que o legislador tem, *a priori*, uma *capacidade institucional* superior à do Poder Judiciário para avaliar quais políticas públicas voltadas à concretização do mínimo existencial são mais eficientes, considerando a relação entre o seu custo – não apenas no sentido econômico, mas também de geração de externalidade negativas – e o seu benefício.” SARMENTO, op. cit., p. 222.

componentes da cesta básica, atendendo-se, assim, o limite inferior da capacidade contributiva.

Igualmente para os impostos reais, (v. g. IPVA), a diferenciação por tipo e função do veículo apresentam elementos relevantes de discriminação em atendimento ao princípio da capacidade contributiva, e por consequência, pode-se, por intermédio desse, regular situações de impossibilidade de cobrança àquele que não pode arcar com o gravame sem prejuízo do atendimento das necessidades básicas suas e de sua família.

Ainda quanto aos impostos reais, mais especificamente o ITR e o IPTU, parâmetros relevantes são trazidos por Alexsander Valadão⁷⁰. Segundo leciona, deve-se levar em conta a proteção aos impostos sobre o patrimônio, seja pela previsão da garantia às necessidades materiais básicas no art. 7º, IV, CF, onde está expressamente consignado o direito à moradia, seja quando se previu a regra de imunidade para o ITR (art. 153, §4º, II, CF), relacionado a pequenas glebas.

O IPTU, imposto semelhante ao ITR, não dispõe de previsão análoga na Constituição, muito embora, acredita-se, fosse recomendável. Por outro lado, é expressamente consignado que o IPTU pode ser progressivo em razão do valor do imóvel assim como ter alíquotas diferenciadas de acordo com a sua localização e do seu uso (art. 156, §1º, I e II da CF).

Logo, é possível aferir na Constituição elementos distintivos aptos a conferir eficácia ao princípio da capacidade contributiva. Esses elementos, além de outros dados estatísticos podem e devem ser levados em conta pelo legislador municipal para fins de estabelecer limites protetivos ao mínimo material, para o qual a incidência do gravame seria menor ou mesmo inexistente.

⁷⁰ VALADÃO, op. cit., p. 315-316.

Já se disse que a capacidade contributiva deve iluminar todas as espécies tributárias, encontrando-se nesse bojo, portanto, a contribuição de melhoria. Para proteção do patrimônio mínimo, dentre outros aspectos, deve se levar em conta as leis de outros impostos aplicáveis ao imóvel, se rural o ITR e se urbano o IPTU e o ITBI. Se a legislação dos referidos impostos protege determinados imóveis da ingerência da tributação, no intuito de proteger o mínimo existencial, assim deve suceder, por coerência, com a respectiva contribuição de melhoria.⁷¹

No que tange às taxas, há a previsão de diversas situações em que se denotam a proteção ao patrimônio mínimo, como as dispostas no artigo 5º, XXXIV (em que se assegura o direito de petição e a obtenção de certidões sem a necessidade do pagamento das taxas), LXXIII (em que se prevê a gratuidade da ação popular), LXXVI (em que se estabelece a gratuidade do registro de nascimento e certidão de óbito aos que, na forma da lei, forem reconhecidamente pobres).

Relembre-se ainda a disposição contida no artigo 98, §5º do atual Código de Processo Civil:

Art. 98. A pessoa natural ou jurídica, brasileira ou estrangeira, com insuficiência de recursos para pagar as custas, as despesas processuais e os honorários advocatícios tem direito à gratuidade da justiça, na forma da lei.

(...)

§ 5º A gratuidade poderá ser concedida em relação a algum ou a todos os atos processuais, ou consistir na redução percentual de despesas processuais que o beneficiário tiver de adiantar no curso do procedimento.

Logo, nota-se que a gratuidade pode ser para todos os atos processuais, ou, atento às condições do sujeito passivo, em se verificando a

⁷¹ Na mesma linha, VALDÃO, *ibidem*, p. 315-316.

possibilidade de arcar com as taxas de alguns atos processuais, mas não de outros, pode ser liberado do gravame destes últimos.

Certamente, compete ao legislador estabelecer, ao desenhar a norma de incidência, mecanismos que não ofendam o mínimo existencial, mas isso não significa a insindicabilidade por parte do Poder Judiciário haja vista a disposição do artigo 5º, XXXV, da CF.

Ora, se o legislador, ao instituir determinada exação e de forma irrazoável ou mesmo sem a fundamentação adequada menoscar o aspecto negativo do mínimo existencial, fazendo incidir o gravame sob a parcela que a pessoa dispõe apenas sobre as condições mínimas de vida digna, ao Poder Judiciário caberá intervir de modo a assegurar a eficácia, no caso, do primado da dignidade da pessoa humana, igualdade e capacidade contributiva, retirando, no caso, o cidadão da ingerência estatal de riqueza não tributável.

Por outro lado, a atitude do judiciário, além de reclamar a indispensável parcimônia na análise dos fatos, deve intervir, acreditamos, de maneira criteriosa e de modo menos invasivo possível, a fim de que se assegure ao cidadão o seu direito fundamental e de que se afaste algum ato estatal apenas e tão somente quanto ao que se revelar extreme de dúvidas como tributação ilegítima.

Aliás, é importante consignar que, diferentemente do Poder Legislativo, que dimensiona o mínimo existencial em caráter mais genérico, ao Poder Judiciário caberá, na análise das situações concretas, situá-lo em termo mais específico, verificando, com base na legislação, a melhor adequação possível à demanda lhe submetida.

Pode-se, portanto, verificar que o mínimo existencial – limite inferior da capacidade contributiva – constitui-se em um limite do alcance da tributação. Esse limite tem como principal destinatário o legislador, que deve enviar

esforços para salvaguardá-los seja mediante expressa disposições normativas, seja ainda em não inovar a ordem jurídica com atos legislativos que afrontem ao mínimo existencial.

Ademais, o limite insculpido pelo mínimo existencial também se direciona ao Poder Judiciário que, verificando na situação concreta violação àquele patamar mínimo, deve assegurar à pessoa a defesa desse mínimo vital em deferência ao princípio da dignidade da pessoa humana.

Eis, portanto, o suposto paradoxo com o que iniciamos nosso trabalho, qual seja, a de que a dignidade da pessoa humana, sob os influxos do Estado social, demanda quantias vultosas para sua concretização, recursos esses oriundos, grande parte, da tributação. Aqui se mostra latente a procedência da assertiva de Oliver Wendell Holmes, que foi juiz da Suprema Corte americana, de que “Os impostos são o preço que pagamos pela civilização.”.

Por outro lado, a mesma dignidade, que respalda a tributação, serve-lhe também como limite, seja sob o aspecto negativo, vale dizer, de impossibilitar o legislador de criar normas tributárias que adentrem a riqueza de quem não as possui, bem como o aspecto positivo, vale dizer, de atribuir ao cidadão a possibilidade de acionar o judiciário quando entender que o direito ao mínimo existencial restou violado, afinal, e com base nas assertivas de John Marshall, que também foi juiz da Suprema Corte americana, e quem proclamou, quando do julgamento no caso *McCulloch vs Maryland*, de 1819, proclamou que “O poder de tributar envolve também o poder de destruir.”⁷².

5. CONCLUSÕES

⁷² *passim*

ISSN: 1980-1995

e-ISSN: 2318-8529

Viu-se no decorrer do presente trabalho a importância do princípio da dignidade da pessoa humana para o ordenamento jurídico, mormente ante ao posicionamento no sentido de que aquele ilumina a atividade estatal de modo colocar o ser humano como um fim, e não como um instrumento.

Igualmente, o Estado, a fim de realizar o seu papel de atendimento ao ser humano, de possibilitar a plena realização da pessoa, demanda, ainda mais sob os influxos do Estado social, a angariação de recursos, quantia essa que adentra aos cofres públicos principalmente mediante a atividade tributária, o que leva à conclusão de que àquela atividade torna-se medida imperiosa para concretização da dignidade da pessoa humana.

Por outro lado, foi visto que a dignidade da pessoa humana também representa um limite à tributação. Nesse aspecto, estudou-se o princípio da igualdade, mormente uma de suas expressões no âmbito tributário – o princípio da capacidade contributiva.

Essa – capacidade contributiva – traduz-se no princípio que, com base nos valores informados pelo sistema jurídico-positivo, dispõe o que cada pessoa deve contribuir para as despesas gerais do Estado em conformidade com sua capacidade econômica, possuindo como limite superior a vedação ao efeito de confisco e como limite inferior o mínimo existencial.

Prosseguindo nos trabalhos, e atento ao limite inferior da capacidade contributiva, foram apresentados os contornos do mínimo existencial que, não obstante sua definição variar no tempo e no espaço, delimitou-se como sendo o princípio que protege porção da riqueza da pessoa ou do núcleo familiar contra ingerências estatais, assim como reclama prestações materiais estatais de modo a proporcionar ao ser humano uma vida digna.

Por fim, verificou-se que a definição do mínimo existencial é matéria de competência do Poder Legislativo. Por outro lado, asseverou-se quando da edição de uma regra tributária, esta revelar-se como uma afronta desarrazoada ao mínimo vital, cabe àquele que se sentir prejudicado bater às portas do Poder Judiciário para fins de correção dessa atitude como forma de se preservar condições básicas para o pleno desenvolvimento do ser humano.

6. REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

ASSIS, Geovana Oliveira de. **Direito Tributário na Perspectiva dos Direitos Fundamentais**. Curitiba: Juruá, 2011.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 3. Ed. São Paulo: Malheiros, 2015

_____. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012

_____. **Teoria dos Princípios**. 16. ed. Malheiros: São Paulo, 2015

BORGES, José Souto Maior. A Isonomia Tributária na Constituição Federal de 1988. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, Malheiros, nº 64, [1995 ?], p. 08-19.

CAMPOS, Francisco. Igualdade Perante a Lei – Sentido e Compreensão desta Garantia Constitucional... /n: **Direito Constitucional**. V. II. Rio de Janeiro-São Paulo: Freitas Bastos, 1956.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29.ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015.

_____. Estatuto do Contribuinte, direitos, garantias individuais em matéria tributária e limitações constitucionais nas relações entre Fisco e contribuinte, **Vox Legis** 141/36.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 4.ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

FABO, Diego Marín-Barnuevo. **La Protección del Mínimo Existencial em el Ámbito del IRPR**. Madrid: Colex, 1996.

FERNANDES, Bernardo Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional**. 6. ed. Salvador:Juspodivum, 2014.

ISSN: 1980-1995
e-ISSN: 2318-8529

HARET, Florence. **Teoria e Prática das Presunções no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2010.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **The Cost of Rights: Why Liberty Depends on Taxes**. New York.London: W. W. Norton & Company, 2000. Edição Kindle.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição Passiva Tributária**. CEJUP: Belém, 1986.

MELLO, Celso Antônio Bandeira. **O Contéudo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3. ed. 20 tiragem. São Paulo: Malheiros, 2011.

MOSCHETTI, Francesco. **El Principio de Capacidad Contributiva**. Tradução: Juan M. Calero Gallego y Rafael Navas Vazques. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980.

NABAIS, José Cabalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Almedina, 2004.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito Tributário - Capacidade Contributiva**. 2. ed. Renovar: Rio de Janeiro, 1998.

SARMENTO, Daniel. **Dignidade da Pessoa Humana na Ordem Constitucional Brasileira: conteúdo, trajetórias e metodologia**. Tese apresentada no concurso público para Professor Titular de Direito Constitucional da Faculdade de Direito da Universidade do Estado do Rio de Janeiro – UERJ/RJ. Rio de Janeiro, 2015.

SUSTEIN, Cass; HOLMES, Stephen. **El costo de los derechos: Por qué la libertad depende de los impuestos**. Buenos Aires: Siglo Veituno Editores, 2011 **El costo de los derechos: Por qué la libertad depende de los impuestos**. Buenos Aires: Siglo Veituno Editores, 2011

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.

VALADÃO, Alexsander Roberto Alves. **O Mínimo Existencial e as Espécies Tributárias**. Tese apresentada à Faculdade de Direito, Setor de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial para obtenção do grau de doutor em Direito, Curitiba, 2008.

VALLE, Maurício Dalri Timm do. **Princípios constitucionais e regras-matrizes de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI**. São Paulo: Noeses, 2016.

VIEIRA, José Roberto. Em busca da verdade sobre o IPI: dos voos com instrutor aos voos solos ousados. **Princípios constitucionais e regras-matrizes de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI**. São Paulo: Noeses, 2016.

_____. IRPF e Igualdade (item 6.2). *In*: Educação e Imposto de Renda das Pessoas Físicas: O Rei está Nu! *In*: PARISI, Fernanda Drummond; TÔRRES, Heleno Taveira; e MELO, José Eduardo Soares de (coord.). **Estudos de Direito Tributário em Homenagem ao Professor Roque Antonio Carrazza**. V. 2. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 186-188.