XXIV ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI - UFS

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Copyright © 2015 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos.
Nenhuma parte deste livro poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – Conpedi
Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UFRN
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. José Alcebíades de Oliveira Junior - UFRGS
Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM
Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Gina Vidal Marcílio Pompeu - UNIFOR
Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes - IDP
Secretário Executivo -Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC
Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Conselho Fiscal
Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG /PUC PR
Prof. Dr. Roberto Correia da Silva Gomes Caldas - PUC SP
Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini Sanches - UNINOVE
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS (suplente)
Prof. Dr. Paulo Roberto Lyrio Pimenta - UFBA (suplente)

Representante Discente - Mestrando Caio Augusto Souza Lara - UFMG (titular)

Secretarias
Diretor de Informática - Prof. Dr. Aires José Rover – UFSC
Diretor de Relações com a Graduação - Prof. Dr. Alexandre Walmott Borgs – UFU
Diretor de Relações Internacionais - Prof. Dr. Antonio Carlos Diniz Murta - FUMEC
Diretora de Apoio Institucional - Profa. Dra. Clerilei Aparecida Bier - UDESC
Diretor de Educação Jurídica - Prof. Dr. Eid Badr - UEA / ESBAM / OAB-AM
Diretoras de Eventos - Profa. Dra. Valesca Raizer Borges Moschen – UFES e Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - UNICURITIBA
Diretor de Apoio Interinstitucional - Prof. Dr. Vladmir Oliveira da Silveira – UNINOVE

D598

Direito tributário e financeiro [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UFS;
Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta, Hugo de Brito Machado Segundo, Raymundo Juliano Feitosa– Florianópolis: CONPEDI, 2015.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-046-6
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: DIREITO, CONSTITUIÇÃO E CIDADANIA: contribuições para os objetivos de desenvolvimento do Milênio.

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Encontros. 2. Direito tributário. 3. Direito financeiro. I. Encontro Nacional do CONPEDI/UFS (24. : 2015 : Aracaju, SE).

CDU: 34

CONPEDI
Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Florianópolis – Santa Catarina – SC
www.conpedi.org.br

XXIV ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI - UFS

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

Apresentação

É com grande júbilo e honra que apresentamos o livro do GT de Direito Tributário e Financeiro. Trata-se da primeira vez em que foram concentrados, em um mesmo Grupo de Trabalho, os referidos temas. Tal fato ocorreu, após reflexão conclusiva, de professores destacados para tal, neste sentido, por uma razão básica. O Direito Financeiro abrange o Direito Tributário; em outras palavras, quando tratamos de Direito Tributário, estamos, efetivamente, tratando de uma parte de singular importância do Direito Financeiro, associada à ideia da receita como componente fundamental do orçamento público, objeto central das finanças públicas. Por outro lado, o acentuar-se de uma divisão que é meramente didática, levou, durante décadas, ao estudo de temas tributários feito de maneira inteiramente divorciada da destinação dada aos recursos arrecadados (que seriam "problema do Direito Financeiro" e, por isso mesmo, ignorados pelos tributaristas). Aos poucos, isso parece ter conduzido a uma consideração meramente formal do Direito Tributário, demasiadamente preocupado com temas como o da estrutura da norma tributária, com o abandono de abordagens substanciais do fenômeno financeiro, voltadas à justiça da tributação, à capacidade contributiva, à igualdade e à extrafiscalidade, aspectos que, aos poucos, vão sendo retomados, com uma saudável reaproximação entre o Direito Tributário e o Direito Financeiro.

Por isso, consolidando-se a proposição, avaliação, aprovação, apresentação, discussão e, afinal, publicação em livro eletrônico, de temas absolutamente irmanados e interdependentes, permite-se não só a otimização daqueles procedimentos como a obtenção de conclusões melhor sistematizadas e devidamente contextualizadas.

Percebe-se nos trabalhos apresentados uma considerável evolução do pensamento e mesmo crítica quanto ao papel do Estado, enquanto credor e quase sempre destinatário das receitas tributárias.

Delimitando-se o conjunto de artigos apresentados, afere-se, numa mesma ou aproximada perspectiva, sub-grupos temáticos voltados para o processo tributário, seja ele judicial ou administrativo; como no caso do artigo denominado "o devido processo legal no sistema constitucional tributário brasileiro", bem como " o prazo para resposta no processo de consulta tributária". Em outro sentido, os tributos em espécie são tratados, em seus mais variados matizes e impactos sobre a vida do contribuinte brasileiro, abarcando o IGF, ITR,

ICMS IPI, dentre outros. Neste caso, a título de ilustração, conferimos artigos como "não incidência de imposto sobre produtos industrializados na importação de veículos automotores realizada por pessoa natural" ou mesmo "o uso extrafiscal do IPTU a partir da sanção premial como efetivo instrumento de políticas urbanas municipais".

Já sobre uma concepção mais voltada ao Direito Financeiro, sobretudo sob à luz do controle da atividade financeira no pais, nos deparamos com articulados de peso como no caso aquele nominado "o controle da atividade financeira estatal pelo tribunal contas da União na Constituição Federal de 1988", acompanhado de "considerações sobre a política fiscal e os caminhos da extrafiscalidade".

Derradeiramente, fechando estes divisores no mesmo GT, identificam-se conteúdos associados à defesa do contribuinte brasileiro, reconhecidamente tão assolado pelo manto muitas vezes sufocante da tributação desmedida e mesmo incompreensível em suas incessantes mutações normativas. Nesta senda, apontamos "a lei de transparência fiscal: panorama da tributação sobre o consumo na esteira do acesso à informação".

Vale dizer que cada um dos trabalhos apresentados valeria longa reflexão e ponderação dadas à sua densidade científica e provocação contra o conservadorismo dogmático mormente na área de seu alcance.

O grande desafio que se desenha, há tempo imemoriais de nossa república, se dá por conta do real impacto de trabalhos, tão consistente na visão míope e renitente do legislador tributário brasileiro, em conjunto com a exegese dos tribunais cuja prestação jurisdicional, para nossa frustração, frequentemente, é calcada em repetição e obediência irrestrita aos desmandos normativos, estribados na incessante necessidade em fazer-se caixa em detrimento do direito cada vez mais fragilizado de propriedade, já que seu exercício se vê limitado dadas à sua repartição, ao Estado, que nos obrigamos a fazer, para as diversas esferas de tributação brasileira, cuja federação se desnuda, quase que exclusivamente, na competência tributária atribuída a todos os seus componentes, trazendo, com isso, maior e crescente vulnerabilidade financeira à toda sociedade brasileira.

A TEORIA DO MÍNIMO EXISTENCIAL E O DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

A THEORY OF EXISTENCIAL MINIMUM AND THE BRAZILIAN TAX LAW

Inessa Da Mota Linhares Vasconcelos

Resumo

Em virtude da consolidação da teoria dos direitos fundamentais, a instrumentalização da atividade tributária está, inevitavelmente, limitada pelas garantias e princípios que regem o Estado Democrático de Direito, a exemplo do mais expressivo deles que é o princípio da dignidade humana. Portanto, a isonomia, capacidade contributiva e proibição do confisco, dentre outros, são valores protegidos pela Constituição Federal, traduzindo-se como limitações ao poder de tributar. A pesquisa objetiva analisar a intributabilidade do mínimo existencial e alguns princípios tributários, em especial, decidiu-se investigar a configuração do mínimo existencial negativo, aplicável ao Direito Tributário, que impede o fisco de desconsiderar as situações em que não há capacidade contributiva, devido ao fato de que certos valores auferidos pelo contribuinte não são riqueza nova ou fatos signos presuntivos de riqueza, mas apenas valores necessários à manutenção de sua subsistência e à de sua família, com dignidade.

Palavras-chave: Justiça tributária, Mínimo existencial, Intributabilidade.

Abstract/Resumen/Résumé

Due to the consolidation of the fundamental rights doctrine, the instrumentalization of tax activity is, inevitably, limited by the principles and guarantees that rule the democratic state, such as, the most significant of them, the principle of human dignity. Therefore, the isonomy, the ability to pay and the non-confiscation, among others principles, are values protected by the Constitution, translating as restrictions on the power to tax. The research aims to analyze this theory as a limit to taxation, overlook the non-taxation of the existential minimum and certain tax principles, in particular, it was decided to investigate the configuration of negative existential minimum applicable to the Tax Law, which prevents the tax authorities to disregard those situations where there is no ability to pay, due to the fact that certain amounts received by the taxpayer are not new wealth or facts presumptive signs of wealth, but only values necessary to maintain themselves and for their family with dignity.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Tax justice, Existential minimum, Non-taxation.

1. INTRODUÇÃO.

Em seus dispositivos introdutórios, a Constituição Federal de 1988 anuncia princípios e objetivos fundamentais que garantem ao povo brasileiro bem estar e condições dignas de vida, além de segurança, liberdade, desenvolvimento, justiça e solidariedade social, dentre outros.

Por outro lado, em seu art. 7º, a Constituição de 1988 expressa diversos direitos sociais do trabalhador urbano e rural, dentre eles a norma que assegura a esse trabalhador um salário capaz de atender às necessidades vitais básicas dele e de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, conforme aponta a norma constitucional que apregoa quais prestações deve ser capaz de atender o salário mínimo.

Nesse contexto, não há dúvidas de que o Estado brasileiro está comprometido com essas finalidades constitucionais, delas não se podendo afastar, devendo viabilizar o instrumental necessário à garantia desses consectários, os quais deságuam no valor da dignidade da pessoa humana, que somente será assegurada quando de fato o Estado conserve o mínimo vital, que são as condições mínimas que possibilitem o desenvolvimento a esse cidadão. Essas condições suprem o indivíduo de bens materiais essenciais à garantia, com dignidade, da sua subsistência e de respectiva família, possibilitando, também que ele – Estado – possa cumprir os comandos constitucionais supracitados.

Para tanto, o poder público deverá agir positiva e negativamente, sendo que, no primeiro aspecto, deverá adotar políticas públicas de cunho social e, na segunda situação, abster-se de tributar o patrimônio afeto à realização desse mínimo existencial, a fim de garantir a subsistência *com dignidade,* dos cidadãos brasileiros.

Neste estudo, decidiu-se investigar a configuração do mínimo existencial negativo, aplicável ao Direito Tributário, que impede o fisco de desconsiderar as situações em que não há capacidade contributiva, devido ao fato de que certos valores auferidos pelo contribuinte não são riqueza nova ou fatos signos presuntivos de riqueza, mas apenas valores necessários à manutenção de sua subsistência e à de sua família, com dignidade.

2 O MÍNIMO EXISTENCIAL NO ÂMBITO TRIBUTÁRIO

Esse item do estudo versa sobre a compreensão e aplicabilidade da teoria do mínimo existencial no âmbito tributário, traçando os limites negativos da capacidade contributiva e a garantia do mínimo existencial como corolários do princípio da dignidade da pessoa humana.

2.1 Definição e identificação do mínimo existencial em matéria tributária

O mínimo existencial é um princípio que visa à proteção dos recursos essenciais à sobrevivência do indivíduo e de sua família. Comunga-se da ideia de que se trata de um princípio[1], que protege o mínimo vital, o mínimo essencial ou mínimo de subsistência, mínimo não sujeito à tributação, também conhecido como mínimo isento, nomenclatura corrente na doutrina espanhola[2].

Essas expressões são utilizadas para designar a mesma realidade jurídica que se traduz na proibição constitucional de o ente público tributar a parte do patrimônio do indivíduo, utilizada exclusivamente para satisfazer às necessidades elementares de sua existência e também a de sua família. Portanto, o mínimo existencial protege e preserva o patrimônio das pessoas enquanto e na medida em que se constitua em parcela indispensável a sua existência e a sua manutenção. É, pois, uma parcela intangível para o ente tributante.

Não há dúvidas de que as normas tributárias deverão sempre ser interpretadas em harmonia com os postulados postos na Constituição Federal, todos voltados para a construção de uma democracia plena onde a dignidade humana e a cidadania sejam consideradas como o centro de todas as suas atenções (DELGADO, 2004). Assim, tem-se que o princípio da capacidade contributiva, ao proteger o mínimo existencial, contribui para o fortalecimento do princípio da dignidade da pessoa humana, mostrando-se, pois, intimamente imbricados.

[1] Assim entendemos haja vista o mínimo existencial não tem a concretude e a densidade normativa tal qual as normas. Ao contrário, vislumbra-se a presença, nessa categoria, da abstração e da generalidade que marcam os princípios. Ademais, analisando-se o mínimo existencial, verifica-se que a atende às quatro distinções desenvolvidas pela doutrina de Dworkin, Alexy, Karl Larenz, Josef Esser e Canaris, as quais foram muito bem sintetizadas na obra Teoria dos Princípios, de ÁVILA (2009). Ressalta-se que alguns doutrinadores não reconhecem a natureza principiológica do mínimo existencial, a exemplo de Ricardo Lobo Torres, para quem mínimo existencial é uma regra "[...] porque se aplica por subsunção, constitui direitos definitivos e não se sujeita à ponderação" (ÁVILA, 2005, p. 84).

[2] Ressalta-se que, no Brasil, a expressão "mínimo isento" não é adequada, já que entendemos que não se trata de isenção, mas sim de hipótese de não incidência tributária; daí a impropriedade de se cogitar de "mínimo isento", que seguramente conduziria a uma falsa conclusão quanto à sua natureza jurídica.

O mínimo existencial, que tem JOHN RAWLS[3] como um de seus maiores divulgadores, consiste em garantir, a cada indivíduo, uma conjuntura de pressupostos e condições mínimas para que tenha uma vida digna.

A temática do mínimo existencial teve um desenvolvimento a partir do advento do Estado Fiscal de Direito[4], quando o tratamento conferido ao cidadão, sobretudo àquele em situação de pobreza, sofreu substancial modificação, prestigiado pelo princípio da capacidade contributiva. Esse mínimo, pois, uma parcela de *liberdade* intocável pelo imposto, garantido através dos mecanismos das imunidades e dos privilégios[5].

Nesse sentido, pode-se afirmar que apenas existirá capacidade contributiva após a dedução das despesas necessárias à aquisição do mínimo indispensável a assegurar uma existência digna para o contribuinte e sua família[6], pois, do contrário, a tributação desse mínimo terá efeitos de confisco da renda ou do patrimônio (CARRAZZA, 2005, p. 98).

Por outro lado, seria uma contradição que o poder público, ao tributar a renda de quem autonomamente a aufira – e que, portanto, não necessita do auxílio estatal para prover sua subsistência – privasse essa pessoa dos meios necessários a continuar provendo sua manutenção, deixando-a sob a dependência das subvenções estatais. Nessa situação, o imposto converter-se-ia num verdadeiro pressuposto dessas prestações sociais que objetivassem garantir o mínimo existencial anteriormente esfacelado pelo Estado.

Na atual constituição brasileira, o princípio, ao contrário do que ocorreu nas constituições de 1946 e de 1967, não está expresso, mas tem sido deduzido como

[3] Os estudos empreendidos por John Rawls têm grande relevância no estudo do mínimo existencial. Em sua obra "Uma teoria da Justiça", analisa as razões de existência do Estado, sua legitimidade e seu compromisso com a justiça. Defende que o Estado deve oferecer um tratamento diferenciado às pessoas oriundas de posições sociais desfavoráveis. Rawls admite que há uma tendência ao acúmulo de riqueza e do poder, o que distorceria a igualdade de oportunidades. Por isso, propõe que o Estado supervisione a atividade econômica, de modo a preservar a igualdade equitativa de oportunidades, inclusive garantindo um mínimo social (cf. RAWLS, 1997).

[4] Sobre a configuração do Estado Fiscal e a ideia de liberdade, confira a excelente obra "A idéia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal", de Ricardo Lobo Torres (1991), especialmente o Capítulo III.

[5] Ressalte-se, todavia, que, historicamente, se pode reconhecer os fundamentos da teoria ainda na Idade Média, quando se encontra o registro da ideia de uma necessária proteção do indivíduo contra a potestade tributária estatal (século XIII). Melhor desenvolvida no pensamento dos religiosos e estudiosos da Idade Média, essa ideia partia do pressuposto de que antes de custear as necessidades do Estado, o indivíduo deveria suprir as necessidades básicas de sua vida, conforme prevê o axioma: "*primum vivere, deinde tributo solvere*", máxima inquestionável de justiça tributária. Sobre o histórico do desenvolvimento da teoria do mínimo existencial, desde a Idade Média até o estudo na contemporaneidade, confira o capítulo 2 nossa tese doutoral, entitulada "Efetivação Da Justiça Tributária: a constitucionalidade da dedução de despesas com medicamentos adquiridos pelo contribuinte da base de cálculo do IRPF" (2012)

[6] Não desnatura essa proteção mínima o fato de que determinado contribuinte, por eventualidade, possa dispender sua renda afeta à proteção vital para, por exemplo, adquirir produtos que revelem alta capacidade econômica, produtos nocivos à saúde, ou, ainda, utilize-a para custear despesas supérfluas outras não incluídas no âmbito da proteção existencial, como bem destaca CENCERRADO MILLÁN (1999, p. 45).

desdobramento de outros princípios previstos no texto constitucional, especialmente do princípio da capacidade contributiva, bem como dos princípios que fundamentam o Estado Social, a exemplo da dignidade da pessoa humana, da erradicação da pobreza e igualdade[7], garantindo, assim, o mínimo existencial a partir da interpretação de algumas passagens de seu texto, sendo um imperativo da justiça tributária.

Com efeito, essa exigência de justiça tributária decorre do senso comum de justiça, que rechaça a exigência, por parte do Estado, da parcela do patrimônio vinculado a propiciar a manutenção das necessidades vitais dos contribuintes, tais como saúde, educação, alimentação, habitação etc., já que as despesas com tais rubricas não significam capacidade contributiva, pois essas rendas são direcionadas à subsistência do indivíduo e de sua família, traduzindo-se em simples capacidade econômica, razão essa pela qual essa parcela da renda não deve ser tributada.

Questão de extrema relevância consiste em identificar o mínimo existencial, no que diz respeito à natureza do patrimônio protegido. Para tanto, faz-se necessário, inicialmente, definirem-se os elementos que compõem esse mínimo existencial, tanto sob o prisma objetivo quanto sob o aspecto subjetivo.

Fundamentalmente, do ponto de vista do elemento objetivo, entende-se que esse mínimo deverá ser um bem jurídico que expresse aptidão para satisfazer a uma necessidade básica, elementar para a sobrevivência do ser humano, de forma que um bem tido como supérfluo, a exemplo de um carro de luxo ou uma garrafa de champanhe, não poderá, de modo algum, ser avaliado como mínimo existencial, pois não se vislumbra como um bem necessário à satisfação de uma necessidade premente. Por outro lado, gastos para a aquisição de remédios, alimentos que fazem parte da cesta básica e recursos necessários ao custeio da educação básica, por exemplo, deveriam ser protegidos do poder tributário do Estado.

Para que se exclua da capacidade contributiva em seu aspecto absoluto, esse bem deverá possuir valor econômico e deverá ser tanto tangível como corpóreo, exceto se adotar-se a tradição de parcela da doutrina italiana, que entende que o mínimo vital suplanta o mínimo físico, caracterizando-se em um mínimo social, em que não somente a satisfação física seria buscada, mas, igualmente, levar-se-ia em consideração a preocupação social e

[7] Há, ainda, alguns países, a exemplo da Alemanha, que sequer mencionam indiretamente a proteção do mínimo existencial, nem mesmo fundamentam seu amparo no princípio da capacidade contributiva como critério que impulsiona o dever de contribuir do cidadão (MILLÁN, 1999), o que não traz prejuízo para sua concreção, haja vista que embora essa proteção não se deduza de princípios tributários em específico, podem ser extraídos de postulados básicos da justiça, como o princípio da dignidade da pessoa humana, do princípio da igualdade e, ainda, o da previsão de um Estado Social e Democrático.

espiritual do contribuinte, protegendo, além das necessidades físicas básicas, também as psicológicas e emocionais da pessoa (MANZONI, 1965).

Na doutrina espanhola, CENCERRADO MILLÁN também entende ter o mínimo existencial esse sentido ampliativo, ressaltando que deve haver consonância dessa proteção mínima com diversos outros princípios constitucionais, de forma a possibilitar o desenvolvimento da personalidade humana (MILLÁN, 1999, p. 39).

Esse posicionamento, contudo, não reflete a tradição jurídica brasileira, que geralmente adota um conceito mais restrito, com maior grau de concretude acerca do mínimo existencial, cingindo-o a um mínimo físico, e não social, até porque a amplitude maior ou menor do que se considera como essencial para a subsistência da pessoa vai depender, segundo destaca MOLINA (2000), do grau de desenvolvimento econômico e social do país.[8]

Nesse aspecto, FRANCISCO GARCÍA DORADO (2002), embora compreenda que o conteúdo do mínimo existencial deva considerar não só um mínimo físico, mas também os direitos econômicos e os objetivos econômico sociais anunciados no texto constitucional, deixa registrado que essas variações naturais da proteção mínima da existência deve ser moldada de acordo com o perfil constitucional, social e financeiro de cada país.

Essa preocupação fica bastante evidente quando se vislumbra o aporte de recursos financeiros necessário à satisfação das prestações positivas que o poder público deverá efetivar para combater a pobreza. Desse modo, nos países subdesenvolvidos, em que o contingente populacional dependente das ações governamentais, o mínimo existencial é bem maior do que nos países desenvolvidos. Nos países subdesenvolvidos o conteúdo do mínimo existencial normalmente restringe-se aos aspectos de proteção das necessidades físicas dos indivíduos, ao passo que nos países ricos esse conteúdo tende a largar-se para abranger aspectos relacionados ao pleno desenvolvimento da personalidade humana.

Quando se observa a realidade do Brasil, acredita-se que esse entendimento mais restritivo do conceito de mínimo existencial reflete a atual possibilidade do Estado brasileiro que, antes de proteger o bem estar emocional, psicológico e espiritual do contribuinte, deve

[8] Essa observação também é feita pelo argentino MARCOS F. GARCÍA ETCHEGOYEN em obra fruto de sua tese de doutoramento, denominada "*El principio de capacidad contributiva – Evolución dogmática y proyección en el derecho argentino", na qual deixou assentado que "El mínimo exento individual es un concepto relativo em cuanto varía, no sólo en función del tiempo y del lugar, sino también conforme el grado de desarollo económico, social y político del país en que se pretende instaurar"* (2004, p. 32), seguindo os ensinamentos de GIARDINA.

assegurar a proteção de suas necessidades materiais já que, nessa medida, guarda mais relação com a incapacidade contributiva[9].

Isso não impede, contudo, que o Estado, através de mecanismos outros, busque satisfazer o aspecto emocional, espiritual ou psicológico dos indivíduos, embora se tenha claro que o Direito Tributário não deve se imiscuir nessas searas, quando, por exemplo, garante a imunidade tributária aos templos de qualquer culto ou, também, possibilita que o contribuinte deduza da base de cálculo do imposto de renda as despesas efetuadas com tratamento psicológico.

Por outro lado, quando se tratar de tributação sobre a renda, em que o dinheiro ou os bens a eles equivalentes resultem em acréscimo patrimonial, é importante definir o elemento funcional. Assim, para definir se aquele dinheiro ou renda pode ser tributado ou está protegido pelo mínimo existencial, impõe-se determinar se ele está afetado para a satisfação elementar da pessoa do contribuinte ou de sua família, de modo que, para definição do mínimo existencial, é imprescindível levar-se em consideração a natureza do bem e sua função.

Como se pode perceber, as especificidades do sujeito proprietário do bem ou valor não são determinantes para a proteção existencial, pois que a titularidade desse bem não guarda relação com a conceituação desse mínimo. Assim, seja o titular do bem ou valor uma pessoa rica ou com parcos recursos econômicos, pessoa natural ou jurídica, compreende-se que todas elas são merecedoras de uma proteção existencial, pois que todos eles, sem distinção, têm direito a esse mínimo necessário à sobrevivência, pois que se utilizam de bens vitais ou, ainda, afetam parcela de sua disponibilidade para atendê-lo.

Portanto, o mínimo existencial é princípio jurídico que decorre a falta de capacidade contributiva das pessoas, naturais ou jurídicas, que tem o condão de proteger a porção patrimonial que, por sua própria natureza ou, ainda em virtude de afetação jurídica, volte-se à satisfação das necessidades materiais básicas, essenciais para propiciar a subsistência da pessoa. Observa-se ainda, que a relação a esse mínimo, sendo o titular a pessoa física, protege, igualmente, o seu núcleo familiar, devendo o poder público, por sua importância, abster-se de malferi-lo, sob qualquer motivação ou pretexto.

[9] Em que pese essa constatação, vislumbram-se algumas discrepâncias no ordenamento jurídico tributário nacional. No âmbito do IRPF, por exemplo, deixa-se de observar o mínimo existencial e o princípio da capacidade contributiva quando não se permite a dedução, da base de cálculo do imposto, das despesas com medicamentos adquiridos pelo contribuinte, quando é por meio deles que se recupera a saúde, mas, por outro lado, permite-se a dedução de despesas efetuadas com cirurgias estéticas de caráter meramente embelezador, a exemplo de lipoaspirações ou cirurgias para inserção de próteses de silicone.

Os doutrinadores clássicos que se debruçaram sobre o assunto também explicam que motivos levaram os estados a proteger a existência humana, o que se faz necessário para a determinação de sua amplitude e, também, da sua racionalidade.

Ao discutir os fundamentos e motivos que levaram à necessidade de proteção do mínimo existencial e a determinação de sua amplitude, FABO sintetiza as três teorias, capitaneadas por Emilio Giardina, Klaus Vogel e Casado Olero. Segundo o autor espanhol,

> *Pero más que la cuestión del reconocimiento o justificación de esta regla, que nunca planteó problemas, lo que debe ser objeto principal de nuestra atención es la determinación de su amplitud. Y ello porque cabe seguir en este punto, al menos, tres posiciones distintas: la que postula la exención de esa riqueza por significar la retribución del capital humano; la que se fundamenta en la primacía de las necesidades elementales del individuo frente a cualesquiera otras y por tanto considera que el mínimo existencial hace referencia a los gastos destinados a la atención de las necesidades vitales; y la que reinvindica que sólo debe ser objeto de gravamen la renta disponible del sujeto pasivo, y por tanto el mínimo existencial debe comprender todos los gastos que le fueran exigibles al individuo por su status social en virtud de lo dispuesto en el Código Civil* (FABO, 1996, p. 25-26).

Em que pesem as teorias acima delineadas, entende-se, contudo, que a fundamentação a essa proteção não deverá ser buscada junto ao direito natural, mas justificada no direito positivo de cada estado, que o alberga nas constituições contemporâneas, seja de forma explícita ou implicitamente, o que ocorre, inclusive, no caso brasileiro.

2.2 Os fundamentos jurídicos da proteção existencial.

Não há somente o fundamento da necessidade de manutenção vital para a proteção existencial, mas existem vários motivos que a justifica e explicita as suas peculiaridades. Contudo, não se pode olvidar que o mais relevante desses, ainda que se invoquem outros motivos para fundamentar essa proteção[10], é a falta de capacidade contributiva[11], haja vista serem conteúdos indissociáveis, como bem lembrado por MOSCHETTI (1980).

[10] Confira, nesse sentido, passagem da obra de Francisco García Dorado que, apoiado em Perez de Ayala, embora entenda que o fundamento do *mínimo exento*, na expressão da doutrina espeanhola, está na falta de capacidade contributiva, proibindo a imposição tributária, excluindo aquele indivíduo que não a demonstre de contribuir para o sustento dos gastos públicos, também elege a proibição do confisco como fundamento social para a proteção existencial. (p. 138-139).

[11] Interessante notar que existem doutrinadores que defendem exatamente o contrário, no sentido de que o a regra do mínimo existencial e o da igualdade é que fundamentam o princípio da capacidade. Adotando esse ponto de vista, Lílian Emerique defende que, ao inverso do que comumente se adota, o mínimo vital é que seria o fundamento do princípio da capacidade contributiva (2005, p. 311).

Segundo MANZONI (1965, p. 148), *"[...] no basta, por tanto, que un cierto hecho o situación de hecho sea índice o manifestación de capacidad económica para poder ser legitimamente assumido como presupuesto de imposición".* É necessário, também, destaca o autor, que seja um índice de capacidade econômica acima do mínimo vital, pois *"el principio de capacidad contributiva cumple las funciones de presupuesto, limite y parâmetro de la imposición"* (MANZONI, 1965, p. 148).

Nessa linha de entendimento, quando se estiver diante apenas do mínimo existencial, não existirá capacidade contributiva, sendo indevida a retirada, por parte do Estado, de recursos do patrimônio do particular para fazer face às despesas públicas, por falta de causa que lhe dê suporte.

Portanto, somente existirá um fundamento para o exercício do poder tributário estatal quando houver capacidade contributiva, de modo que só haverá tributação depois de assegurar-se ao indivíduo a proteção dos recursos mínimos necessários à sua subsistência digna, como bem explica CASALTA NABAIS (2009, p. 181):

> Efectivamente, a capacidade contributiva só começa a contar a partir desses mínimos, ou seja, a partir do que cada pessoa ou conjunto de pessoas precisa para a sua existência física (alimentação, vestuário e habitação) e existência humana (instrução e educação), enquanto pressupostos respectivamente do direito à vida e a uma vida minimamente digna como ser humano, o que, ao fim e ao cabo, é uma expressão da idéia primum vivere, deinde tributum solvere.

Na doutrina brasileira, destacam-se alguns autores que reconhecem ser a falta de capacidade contributiva o principal fundamento da proteção existencial.

Esse fundamento já era ressaltado, de forma bastante clara, por ALIOMAR BALEEIRO, para quem: *"A capacidade contributiva do indivíduo significa sua idoneidade econômica para suportar, sem sacrifício do indispensável à vida compatível com a dignidade humana, uma fração qualquer do custo total de serviços públicos"* (2000, p. 276).

Os doutrinadores brasileiros contemporâneos, apoiado nos clássicos ensinamentos dos mestres brasileiros e na doutrina estrangeira, também afirmam ser o princípio da capacidade contributiva, em seu aspecto negativo, o fundamento primordial para proteção do mínimo existencial[12].

No que diz respeito especificamente ao imposto de renda, entende-se como renda líquida, passível de ser tributada, somente aquela que excede ao mínimo existencial protegido, sendo proibido ao fisco tributar os valores utilizados pelo contribuinte para promoção de sua

[12] Nesse sentido, conferir as obras de José Maurício Conti (1996, p. 54), Roberto Quiroga Mosquera (1996, p. 129), José Marcos Domingues de Oliveira (1998a, p. 51-52) e Regina Helena Costa (2003, p. 453-457).

subsistência com dignidade. Partidário desse entendimento, HERRERA MOLINA, um dos estudiosos que mais se debruça sobre a temática na atualidade, entende que a renda existencial deve ser protegida e motivada pela observância da dignidade da pessoa humana. (MOLINA, 2000, p. 15-16).

Portanto, conclui-se que de forma amplamente majoritária, tanto a doutrina estrangeira quanto a brasileira sustentam que o aspecto negativo do princípio da capacidade contributiva, é o fundamento da proteção existencial.

O que se evidencia é que o princípio expressa uma limitação constitucional ao poder de tributar do Estado, já que esse patrimônio mínimo não revela capacidade contributiva, mas, somente, capacidade econômica, que deve estar protegida da imposição tributária.

Outro elemento motivador da proteção existencial é a liberdade, já que propiciaria condições mínimas para o exercício dos direitos de liberdade pela pessoa que é atingida por essa proteção vital.

No âmbito da doutrina brasileira, destaca-se o entendimento de TORRES, para quem a liberdade não seria propriamente o fundamento da proteção existencial, mas a possibilidade de proporcionar as condições adequadas à efetivação da liberdade (TORRES, 2005, p. 146-147).

Segundo Torres, são fundamentos da proteção ao mínimo existencial os princípios constitucionais da igualdade, do devido processo legal e da livre iniciativa, fundando-se, também, nos direitos humanos, bem como nas imunidades e privilégios de que goza o cidadão. Entende o autor que o mínimo existencial não tem um conteúdo específico - abarcando qualquer direito, mesmo que esse não se constitua como direito fundamental, desde que avaliado em sua dimensão inalienável e essencial - nem é mensurável. Em face dessas características, destaca que se torna difícil delimitá-lo, considerando-o *"[...] uma incógnita muito variável"* (TORRES, 2005, p. 144-145).

A doutrina que traça como fundamento da proteção existencial o princípio da liberdade ou as condições para o exercício da liberdade não se coaduna como a mais adequada para explicar a motivação dessa proteção estatal, haja vista negligenciar o fundamento da necessidade de resguardar-se a própria existência quando se protege o mínimo essencial, já que a necessidade de proteger a vida é anterior ao asseguramento das condições mínimas para o desenvolvimento da liberdade de que goza a pessoa.

Sobre outro aspecto, é indubitável que mínimo existencial garante condições ínfimas necessárias à sobrevivência humana, havendo estreito liame existente entre esse mínimo e a garantia da satisfação das necessidades mais elementares das pessoas. Portanto, a proteção a

uma vida digna é claramente um bem maior a gozar da proteção, devendo, assim, ser previamente garantido. Isso porque é condição para que se exercitem todos os outros direitos, incluindo a liberdade.

Há também de se reconhecer uma vinculação entre a proteção existencial e o princípio da solidariedade social. Nesse sentido, ao explicar o contexto da solidariedade na constituição italiana, afirma MOSCHETTI (1980), que é o princípio da solidariedade justificaria o mínimo existencial, já que, em decorrência do dever de solidariedade social, impor-se-ia que aos que detém recursos para além da satisfação de suas necessidades pessoais e familiares, contribuíssem para a manutenção da máquina pública, enquanto que o mínimo essencial decorreria de um "estado de necessidade" do contribuinte, que precisaria ser protegido contra a tributação estatal (1980, p. 267-268).

Trazendo essa discussão para o plano constitucional brasileiro, verifica-se que aqueles que manifestam capacidade contributiva, por estarem aptos a exercer sua solidariedade, valor e objetivo a ser adotado pela República Federativa do Brasil (art. 3º da CF/88) devem dotar a fazenda pública dos recursos necessários para fazer frente às despesas para a efetivação das políticas públicas de cunho social, imprescindíveis ao amparo dos mais desvalidos econômico e socialmente que, por sua vez, por estarem em condições de hipossuficiência, ficam desobrigados de exercer a solidariedade social tributária.

Com base nisso, algumas vozes de renome na doutrina brasileira, a exemplo de ALIOMAR BALEEIRO, entendem que o princípio da solidariedade constitui-se também em fundamento da proteção ao mínimo existencial (2002, p. 276).

Contudo, entende-se, contrariamente ao pensamento de Baleeiro, que a solidariedade não pode ser considerada *fundamento* para a proteção desse mínimo essencial, uma vez que é aplicável não só à seara tributária, em que o princípio da capacidade contributiva o explica racionalmente, embora se reconheça que não há óbice algum que embase a proteção existencial mínima, desde que a ela seja vinculado o princípio da capacidade contributiva que é, por excelência, o fundamento de proteção ao mínimo existencial, já que explicita de forma mais clara e racional a sua essência.

Outro princípio considerado pela doutrina como fundamento da proteção existencial é a dignidade humana. Ela reclama que o Estado Social propicie condições minimamente dignas de vida para os seus cidadãos, de modo a possibilitar o seu pleno desenvolvimento como pessoa. Nesse contexto, poderá o poder público tanto agir através de prestações positivas, garantindo a realização de políticas públicas que, à guisa de exemplo, objetivem reduzir a pobreza, ou, ainda, omitir-se de interferir na esfera patrimonial do cidadão, deixando

de cobrar tributos daqueles que não reúnem condições econômicas para contribuir, de forma a respeitar o limite traçado para o proteção existencial.

Há, aqui, uma clara vinculação entre mínimo existencial e dignidade humana, embora seja inafastável o reconhecimento da capacidade contributiva como fundamento maior dessa proteção estatal[13].

MOSCHETTI (1980), ao explicar o mínimo vital, expressa que esse não significa somente o recurso material suficiente à manutenção vital, mas também, propicia uma vida livre e digna ao contribuinte, como preceitua o artigo 53 da constituição italiana, que trata da capacidade contributiva, em conjunto com o artigo 36 que expressa que o salário mínimo será suficiente para assegurar ao indivíduo e a sua família uma existência livre e digna (1980, p. 269).

Como bem frisa HERRERA MOLINA (2000, p. 2-3), ao tentar determinar o conteúdo do mínimo existencial no âmbito do constitucionalismo espanhol, não haverá tributação "*Si la renta obtenida por el contribuyente no supera el importe de sus necesidades existenciales – y las de las personas que de él dependen – no existe uma riqueza disponible que pueda someterse a tributación. Esta norma se basa en el principio de dignidad de la persona".* No Brasil, ÁVILA (2004, p. 72) comunga desse pensamento.

Dessa forma, entende-se que a proteção existencial mínima não compreende somente o valor que possibilite a *existência* do contribuinte, mas, também, os valores que garantam sua subsistência *com dignidade* que, em termos concretos, significa poder ter acesso, para si e sua família, às necessidades vitais básicas com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, conforme aponta a norma constitucional, ao expressar que prestações deve ser capaz de atender o salário mínimo, norma essa que deverá ser tomada como parâmetro para definir, no âmbito nacional, os contornos do mínimo existencial tributário.

Nesse sentido, exemplificando em especial com o imposto de renda, o indivíduo somente deveria ser tributado quando sua renda ultrapassasse o valor suficiente para assegurar à si e à sua família, educação básica, uma habitação adequada, garantia da saúde, com a realização de tratamentos médicos e acesso aos medicamentos necessários à cura das doenças que porventura possa os atingir, alimentação adequada, conforme parâmetros mínimos ditados

[13] Ressalte-se, porém, que o reconhecimento da dignidade humana como fundamento da proteção existencial não afasta a aplicação do instituto à pessoa jurídica, que não tem, por óbvio, dignidade humana. Isso porque se compreende que a dignidade não se considera um fundamento absoluto, ao contrário do que acontece com o principio da capacidade contributiva, eis que aquele fundamento explica somente de forma parcial o embasamento à tal proteção, constituindo, portanto, uma das facetas em que se embasa o mínimo existencial.

pela Organização Mundial da Saúde (OMS), dentre outros direitos assegurados constitucionalmente[14].

Isso não significa que entendamos ser o valor do salário mínimo o fundamento de embasamento e conteúdo do mínimo existencial. No âmbito da doutrina estrangeira, alguns autores atrelam o conteúdo o mínimo existencial ao salário mínimo, aduzindo que essa parcela da renda deve permanecer exonerada da taxação, em especial do imposto de renda[15], a exemplo de LAGO (*Apud* MILLÁN, 1999, p. 159).

FABO (1996) e MILLÁN (1999) têm posicionamento contrário, defendendo, com um argumento irrespondível, que apenas poderia adotar esse entendimento de lege ferenda, uma vez que não encontra um embasamento constitucional para essa vinculação, a qual somente poderia ser adotada pelo legislador. Já para FABO (1996), a função do salário profissional é regular o mercado de trabalho e não deve servir como parâmetro existencial. Esse entendimento é comungado por MOLINA (1998).

Acredita-se que, na realidade brasileira, não se pode identificar o conteúdo do mínimo existencial com o valor do salário mínimo, pois que esse, em claro desrespeito ao contido no art. 7º, inciso IV da CF, indubitavelmente não atende às necessidades básicas do cidadão insculpidas no citado artigo, de modo que não tem condições de ser fixado como valor limite da intributabilidade de rendimentos, devendo o legislador fixar os parâmetros do mínimo existencial de acordo com os princípios constitucionais da capacidade contributiva e dignidade humana, levando em consideração vários outros fatores socialmente relevantes.

Com efeito, outros parâmetros podem ser utilizados para aferir-se concretamente o valor desse mínimo existencial. É corrente na doutrina, como sustenta MILLÁN (1999), o posicionamento de que o valor existencial não tem como ser determinado *a priori*, devido tanto a seu grau de historicidade, quando por ser um conceito aberto, cuja definição dependerá da confluência de diversas condicionantes, tais como, política, costumes sociais e economia, dentre outros, o que significa que deverá ser estudado por técnicos e formulados por políticos, aos quais caberá, com base nesses estudos e dados estatísticos confiáveis efetivar a

[14] Há, portanto, grandes semelhanças desses conceitos com as necessidades traçadas pelo artigo 7º, inciso IV, da Constituição Federal de 1988, que se refere ao salário mínimo. Considerando-se que o atual salário mínimo é de R$ 788,00 mensais, a realidade fática demonstra claramente a sua insuficiência para satisfazer as necessidades básicas sequer de um indivíduo, menos ainda de uma família, o que leva a uma conclusão de que o mínimo existencial está acima do valor do salário mínimo brasileiro. Havendo, ainda, outros parâmetros objetivos para aferir-se esse mínimo existencial a exemplo dos estudos do DIEESE sobre a temática.

[15] Do ponto de vista da legislação, lembra Moschetti que a "Holanda es el único país de la C.E.E. em el cual el nivel de renta de subsistencia garantizado por el Estado se fija en el equivalente al salario mínimo legal, siendo ése por tanto el umbral de pobreza" (2001, p. 24).

distribuição equitativa da proteção ao mínimo existencial, através de sua elaboração legislativa[16].

A utilização de dados elaborados pelos institutos de estatística para se estabelecer-se o mínimo essencial ao indivíduo é muito empregada pelos legisladores europeus, tendo por finalidade precisar, com base em dados hauridos da realidade, o valor que deve ser resguardado a esse título. De acordo com o que explica Javier Martín Fernández (2000, p. 24): *"Para la fijación de la cuantía del mínimo personal y familiar [...], se há partido de la encuesta de presupuestos familiares que elabora el Instituto Nacional de Estadística, por lo que aquélla es plenamente aceptable, aunque se han levantado voces em sentido contrario*.

Também na Alemanha, tanto a doutrina como a jurisprudência convergem para o entendimento no sentido de os estudos dos organismos oficiais de estatísticas devem utilizados para fins de precisar o valor da proteção vital[17].

Tal raciocínio também pode ser adotado à realidade do Brasil, onde existem diversos institutos de pesquisa e estatística que têm tradição e gozam de confiabilidade, a exemplo do Instituto Nacional de Geografia e Estatística (IBGE), o Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas (IPEA) e do Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos (DIEESE).

Segundo dados estatísticos do DIEESE, calculados em fevereiro de 2015, para suprir as necessidades básicas do trabalhador e de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, seria ideal uma renda mensal de R$ R$ 3.182,81[18].

Cotejando-se esses dados estatísticos com o limite anual de ganhos para fins de isenção do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF), verifica-se que o valor isento, considerado como mínimo existencial intributável pelo IRPF, está abaixo da realidade fática do país.

Esse limite de isenção posto na legislação infraconstitucional existe por variadas razões. Parte-se do pressuposto que o indivíduo que percebe mensalmente a quantia de até R$

[16] A partir da obra do indiano Amartya Sen, ganhador do Prêmio Nobel de Economia, que desenvolveu a ideia de Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) e a noção de qualidade de vida, a ONU passou a estabelecer índices de qualidade de vida, os quais podem servir como balizamento para a definição do mínimo existencial. Sobre o conceito de "qualidade de vida" e sua inter-relação com os direitos fundamentais, conferir a obra de LINHARES, Paulo Afonso. Direitos fundamentais e qualidade de vida. São Paulo : Iglu, 2002.

[17] A esse respeito, confira-se a obra de Fritz Neumark, "*Principios de la Imposición*" (1974, p. 425) ou os precedentes do Tribunal Constitucional, mencionados pelo professor Diego Marín-Barnuevo Fabo (1996).

[18] A pesquisa do DIEESE leva em consideração uma família composta por 04 pessoas, sendo 02 adultos e 02 crianças. No mês de fevereiro de 2015, esse salário mínimo considerado ideal, era de R$3.182,81, e corresponde a 4,3 vezes o mínimo vigente de R$ 788,00. Disponível em: < http://www.dieese.org.br/analisecestabasica/salarioMinimo.html>. Acesso em 05 abril 2015.

1.785,27[19] em verdade não adquire renda, mas apenas a importância mínima necessária à sua sobrevivência.

Aqui, percebe-se um contrassenso do Governo Federal, pois, se de um lado reconhece-se que o limite de isenção é o valor minimamente essencial à sobrevivência digna e livre do indivíduo, por outro, fixa-se o salário mínimo, atualmente em R$ 788,00 mensais, para que este satisfaça a todas as suas necessidades basilares.

Assim, para que não haja distorções no campo da intributabilidade do mínimo existencial, o custo médio de vida no país, as prestações sociais a que está obrigado, as pesquisas estatísticas e os censos demográficos e sociais, deverão ser levados em consideração pelo legislador ao fixar o conteúdo desse mínimo, evitando-se esses contrassensos, pois, somente a partir dessa correta análise o legislador poderia graduar a tributação segundo o princípio da capacidade contributiva.

Ainda sob a determinação do valor do mínimo existencial, outros doutrinadores sugerem que houvesse uma variação da proteção existencial regional, considerando as ocorrência de disparidades regionais e diferenciadas capacidades contributivas, sobretudo porque, se assim não fosse, restaria desatendido o princípio da capacidade contributiva, por não se garantir o desagravamento tributário do mínimo existencial básico, especialmente aos habitantes de cidades em que o custo de vida é mais elevado. (TIPKE E LANG, 2008, p. 496).

Contudo, ressalte-se que essa posição de aferir e determinar mínimos existenciais regionais não pode ser aplicada à realidade brasileira, em que a Constituição Federal expressamente prevê o princípio da uniformidade geográfica, no art. 151, através do qual é vedada a cobrança de tributos federais de forma diferenciada em razão das diferentes regiões do país.

À vista de todos os argumentos desenvolvidos pelas correntes expostas, que procuram explicar o fundamento da proteção existencial, chega-se à conclusão que não há apenas um fundamento constitucional que garanta suporte a essa categoria, sobretudo devido a sua importância para a subsistência humana, de forma que a proteção existencial admite vários fundamentos de sustentação que, em conjunto, moldam a sua racionalidade e particularidades.

Assim, à exceção do valor do salário mínimo, ao qual não se pode atrelar o conteúdo do mínimo existencial, embora as necessidades básicas das pessoas a que se propõe atender possam servir de parâmetro para delinear-se esse mínimo, há que se reconhecer que todos os

[19] Valor referente ao limite de isenção do IRPF/2015.

demais princípios analisados pela doutrina como fundamento teórico da proteção existencial, podem, com o tal, ser considerados, já que nenhum deles, nem mesmo a capacidade contributiva, explicita de forma completa a complexa essência do mínimo vital.

Ressalte-se, por fim, que para bem delinear o conteúdo do mínimo existencial em matéria tributária, deverá ocorrer uma interação entre os vários ramos da ciência jurídica, para fins de uma efetiva proteção existencial, devendo o estado positivar o mínimo existencial nos didaticamente autônomos ramos do Direito, bem como haver uma compreensão acerca da efetividade dos direitos sociais, pois, caso não se compreenda de forma sistemática os seus contornos, poder-se-á afetar a dimensão do mínimo existencial.

2.3 Quantificação do mínimo existencial.

Um debate sempre presente na doutrina acerca do mínimo existencial diz respeito à determinação, em dado momento histórico, do valor que deveria ser tido como expressão desse mínimo necessário à sobrevivência do indivíduo e de sua família e que, portanto, deve ser protegido da imposição tributária. Essa discussão é fomentada diante da constatação da importância do mínimo existencial como meio de apurar-se a capacidade contributiva, de modo que se faz imprescindível delinearem-se os parâmetros de quantificação desse mínimo essencial.

Como anteriormente ressaltado, vários fatores socioeconômicos, tais como as pesquisas estatísticas, os censos demográficos e sociais, o custo de vida médio e as obrigações de cunho social prestacional, previstas constitucionalmente, deverão ser levados em consideração para fixação do valor do conteúdo desse mínimo, o que é tarefa do legislador, embora seja desejável haver uma discricionariedade para a fixação desses limites[20]. O legislador deverá, assim, definir tanto no critério material, quanto no critério quantitativo, o mínimo existencial, plasmando-o na regra-matriz de incidência tributária, a fim de dela extirpar os valores necessários à digna sobrevivência humana.

Ressalve-se, entretanto, que é possível ocorrer a apreciação negativa dessa discricionariedade pelo Poder Judiciário, pois em que pese deter o legislador uma certa

[20] Importante ressaltar a preocupação expressa por Emílio Cencerrado Millán, que chama a atenção para o fato de que, ainda que seja discricionária a determinação do mínimo existencial pelo legislador, esse valor não pode desatender o comando constitucional e tributar quantias módicas pequenas quantias que, de tão ínfimas, nem mesmo poderiam ser qualificadas como mínimas (1999, p. 37).

discricionariedade no momento da fixação dos valores do mínimo existencial, é importante destacar, como bem lembra CENCERRADO MILLÁN (1999), que tal discricionariedade não é absoluta e não deve ser confundida com arbitrariedade legislativa (CENCERRADO MILLÁN, 1999, p. 73).

Sobre essa possibilidade de apreciação judicial, ressalva MOSCHETTI que deveria ser efetivada quanto à adequação, ou não, da norma aos postulados que protegem o mínimo existencial, mas nunca no sentido de determinar valores que se consideram suficientes à proteção existencial, como fizeram, no seu entender, erroneamente, os Tribunais Constitucionais da Itália e da Alemanha (MOSCHETTI, 1980 p. 270) que, embora devessem somente efetuar a apreciação negativa das normas apontadas como violadoras do mínimo existencial, estabeleceram o valor que entenderam merecer a proteção a título do mínimo essencial, adotando um posicionamento de legislador positivo, imiscuindo-se, assim, na discricionariedade do legislador.

De fato, o conteúdo do mínimo existencial deve ser definido pelo legislador, à vista dos parâmetros constitucionais – no Brasil, por exemplo, o contido no art. 7º, IV da CF – e baseados em pesquisas estatísticas, custo médio de vida no país, nos parâmetros pautados por organismos internacionais (OMS, ONU etc.) para atendimento estatal às necessidade humanas, como antes feito referência, estabelecendo, assim, critérios e valores de proteção desse patrimônio mínimo livre de tributação, que guardem coerência com os ditames constitucionais.

Ao definir o critério material, por exemplo, do Imposto de Renda da Pessoa Física, deverá prever expressamente na legislação que determinadas receitas auferidas não poderão ser consideradas renda, pois, em consonância com os estudos e pesquisas estatísticas elaborados para esse fim, são a expressão do mínimo existencial, protegidas, pois, na incidência tributária.

Ressalte-se que nessa discussão, não há que se olvidar que o Estado poderia alegar que a grande dificuldade em determinar valores e critérios de um mínimo existencial mais condizente com os preceitos constitucionais seriam as limitações financeiras e orçamentárias, pois não poderia garantir uma maior desoneração tributária da renda, da forma que seria desejável para satisfazer com plenitude o mínimo existencial, já que necessita cada vez mais de recursos financeiros para efetivar as políticas sociais.

Entretanto, tal alegação não pode prosperar, uma vez que para possibilitar a desoneração fiscal via ampliação dos valores de isenção do imposto de renda de pessoa física e aumento nas deduções possíveis, de forma a observar o mínimo existencial e afastar da

tributação quem, de acordo com os preceitos constitucionais não apresenta capacidade contributiva, o poder púbico pode ampliar a tributação de setores mais fortes da Economia[21], o que é uma questão de política tributária, a ser solucionada pelos governantes.

Ademais, tributar pessoas que têm capacidade econômica, mas não uma real capacidade contributiva, além de ferir os preceitos constitucionais que impõem respeito ao mínimo existencial, pode, inclusive, contribuir para agravar a pobreza, pois, como bem observa ZILVETTI (2004), a tributação nessas condições impede que o pobre possa fazer parte do mercado de consumo. Esse autor elucida seu pensamento com um claro exemplo, abaixo transcrito, que se aplica perfeitamente a países como o Brasil:

> Vejamos: um casal com dois filhos economicamente inativos, que tenha uma renda mensal única, de R$ 2.500,00 (US$ 1.000, aproximadamente), deve custear seu mínimo existencial, arcar com gastos relativos à saúde e educação (uma vez que o Estado não cumpre esse papel, integralmente), e, ainda, paga imposto de renda, pois tem rendimento acima da tabela de isenção (caso a fonte seja única para um dos consortes). O resultado dessa conta, afinal, é negativo, pois o que poderia restar, se respeitado o mínimo existencial, social e fiscal, é plenamente consumido. Desse modo, nos países pobres, não só a classe baixa, mas também a assim chamada classe média, não é capaz de participar da mobilidade social segundo suas próprias aptidões, o que atenta contra os princípios da democracia (ZILVETI, 2004, p. 219).

Portanto, verifica-se no atual contexto tributário brasileiro, que o mínimo existencial aplicado à esfera tributária não é satisfeito, restando desrespeitados, ainda, os princípios constitucionais da dignidade da pessoa humana e a capacidade contributiva.

Para alterar-se essa realidade, a tributação sobre a renda no Brasil deveria sofrer uma profunda modificação, com ampliação da faixa de isenção e permissão de outras espécies de deduções em sua base de cálculo, como será visto posteriormente nesse estudo, a fim de respeitar a proteção existencial.

2.4 A teoria do mínimo existencial aplicada ao direito tributário brasileiro.

Em seu aspecto negativo, a proteção ao mínimo existencial exige que o Estado abstenha-se de tributar as situações compreendidas em seu âmbito.

No Brasil, embora não esteja expressamente previsto na atual Constituição, o mínimo existencial pode ser desdobrado a partir da interpretação de outros princípios e valores que

[21] Como, por exemplo, do setor bancário, que anualmente vem batendo recordes em seus lucros.

permeiam o texto constitucional, em especial a dignidade da pessoa humana, e os princípios da capacidade contributiva e vedação do confisco, sendo corolário da justiça tributária.

Em vista de sua importância para a manutenção do Estado Democrático de Direito, faz-se necessária sua compreensão sob a ótica do Direito Constitucional Tributário, de forma que será examinada desde sua introdução no constitucionalismo nacional, passando pela compreensão de seu conteúdo e atual feição, sem descurar da análise da inter-relação do mínimo existencial com os demais princípios tributários em que se funda.

2.4.1 Breve histórico nas constituições brasileiras sobre a proteção existencial.

No Brasil, a proteção constitucional ao mínimo existencial somente veio a ocorrer com promulgação da Constituição de 1946[22], que em seu art. 15, §1º, expressamente excluiu da incidência dos impostos incidentes sobre o consumo o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica, embora alguns doutrinadores da época, a exemplo de ALIOMAR BALEEIRO (1999), classificassem o dispositivo constitucional como meramente programático, dependente, portanto, da existência de lei para lhe conferir efetividade.

A ulterior Constituição, de 1967 não albergou expressamente o princípio, embora fosse possível interpretá-lo a partir de outros princípios constitucionais, a exemplo do princípio da igualdade, previsto no art. 150, § 1º dessa Constituição.

Na carta constitucional atual, em que pese não constar de forma expressa a proteção ao mínimo existencial, pode-se deduzir sua existência a partir da interpretação de alguns princípios da Constituição de 1988 e de outras passagens do texto constitucional, tais como os princípios da "a liberdade, igualdade o devido processo legal, a livre iniciativa, os direitos fundamentais do homem", como expressa Fernando Zilveti (2004, p. 215).

Quando a Constituição, por exemplo, proclama como objetivo fundamental da República Federativa do Brasil, o de "erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais" (artigo 3º, III), tal comando não pode ser ignorado por quaisquer normas ou atos praticados pelo poder público, sobretudo se ele dispõe desse instrumento tão sensível para alcançar o desiderato estatal, que é o instrumento tributário.

[22] Tal dispositivo teria sido incluído no texto constitucional de 1946 como forma de minimizar o notório efeito regressivo sofrido pela tributação sobre o consumo no Brasil, segundo destaca Souto Maior Borges.(2001, p. 57).

Ademais, a Constituição de 1988 também prevê expressamente algumas imunidades que são, em realidade, expressões que denotam o escopo constitucional de proteção ao mínimo existencial.

Em relação aos impostos, podem ser mencionadas as regras imunizantes insculpidas no artigo 153, §3º, II, que disciplinam o critério da seletividade e, também, o §4º do mesmo artigo, que expressa a imunidade das pequenas glebas rurais ao Imposto Territorial Rural.

No que diz respeito às taxas, há o acesso à justiça, independentemente do pagamento delas, que protege os que se declararem pobres. Os casos previstos são a gratuidade do *habeas corpus*, do *habeas* data, o direito de petição, o direito à obtenção de certidões etc.[23].

2.4.2 O mínimo existencial tributário na doutrina brasileira.

Embora tenha alcançado um notável desenvolvimento na doutrina e jurisprudência europeia, o mínimo existencial em seu aspecto negativo, em que se vincula à tributação, é uma temática negligenciada no Brasil, não tendo despertado a necessária atenção doutrinária e desenvolvimento histórico por essas plagas. Assim, a abordagem à teoria do mínimo existencial em matéria tributária, normalmente no contexto do estudo do princípio da capacidade contributiva é restrita a algumas poucas obras nacionais, que, em regra, a ela dedicam apenas poucas páginas, sem aprofundá-la, mesmo sendo considerada indiscutível a importância da temática, que se perfaz como uma incontestável exigência de justiça fiscal para as sociedades contemporâneas.

Pode-se afirmar que as discussões doutrinárias acerca do mínimo existencial no Brasil tiveram início com Rui Barbosa que, ao comentar a respeito da necessidade de excluir-se da incidência do imposto de renda os valores necessários à sobrevivência do cidadão, defendia que as classes mais desfavorecidas deveriam ser desobrigadas de pagar o referido imposto. Nas palavras de RUI BARBOSA:

> Nesse ponto já toquei em outro lugar, declarando que considero absoluta a necessidade de não submeter à ação do imposto direto o mínimo necessário a existência (*Existenzminimun*) nas classes mais desfavorecidas. Certamente esse mínimo, se o quisermos determinar precisamente, é uma incógnita muito variável. Mas há possibilidade de apreciações aproximativas, que financeiros e legisladores têm considerado suficientes, para dar satisfação, ao menos relativa, às exigências de equidade. (RUI BARBOSA, 1949, p. 62).

[23] Ricardo Lobo Torres (2009), em seu livro O Direito ao Mínimo Existencial, faz uma boa síntese dessas imunidades do mínimo existencial. Para maiores detalhamentos, confira-se a citada obra, p. 193 e seguintes.

A respeito do conteúdo desse mínimo existencial, o autor expôs que era uma incógnita muito variável, embora também tenha destacado que havia possibilidade de apreciações aproximativas, que financeiros e legisladores tinham considerado suficientes, para dar satisfação, ao menos relativa, às exigências da equidade.

ZILVETTI (2004) lembra que ainda no início do século passado, Viveiros de Castro também mencionou o princípio, ancorado na doutrina alemã da proteção ao *Existenzminimun*, a qual definiu como sendo os recursos mínimos necessários à existência, sendo isentos da tributação.

BALEEIRO (2000) fundamentando-se na doutrina de Maffezzoni, destaca ser irracional a tributação da esfera patrimonial das pessoas quando ausente a capacidade contributiva

Ainda na década de 1960, BECKER (2010), também buscando fundamentação na doutrina italiana, destaca a necessidade de proteção do "mínimo indispensável", tentando exemplificar o que seria esse mínimo representativo de proteção com o valor definido pelas leis trabalhistas como salário mínimo.

Já sob a ótica da Constituição de 1988, alguns outros doutrinadores brasileiros empreenderam estudos acerca do mínimo existencial em matéria tributária. Um dos doutrinadores que mais defende a preservação do mínimo existencial, CARRAZZA, explicita que esse se restringe apenas aos impostos, ressaltando que esse mínimo deve estar livre da tributação via imposto de renda (CARRAZZA, 2005, p. 119).

Ao explicar o que seria esse mínimo existencial, defende CARRAZZA que, em face do princípio da capacidade contributiva, expresso no art. 145, §1º, da CF, não seria ousado defender que quem aufere parcos rendimentos estaria imune ao imposto de renda, vez que *"ganha o mínimo indispensável para manter-se e a seus familiares. Sendo assim, não tem capacidade contributiva e nada lhe pode ser retirado, nem mesmo a título de imposto de renda"* (CARRAZZA, 2005, p. 116).

Sob sua ótica, para satisfazer ao princípio da progressividade constitucionalmente previsto para o imposto de renda, a legislação deverá permitir ao contribuinte a dedução das despesas que lhe garantam a sua subsistência, bem como a de seus dependentes. Contudo, tece duras críticas à atual previsão legal de deduções. Segundo o autor:

> É certo que a legislação autoriza deduções com educação, tratamento de saúde etc. Sobre bases, porém, absolutamente irrealistas. Assim, por exemplo, os valores dedutíveis com educação, são extremamente baixos, muito distantes dos gastos usuais numa escola particular de bom nível. No caso das despesas médico-hospitalares, não são aceitas deduções com medicamentos, quando é por meio deles

> que usualmente se alcança a recuperação da saúde, um dos valores prestigiados pelo art. 6º da CF (CARRAZZA, 2005, p. 118).

Já MOSQUERA, reconhece a existência do mínimo existencial a partir da interpretação dos princípios fundamentais, os quais afastam certos bens materiais do gravame tributário, diante da necessidade de se garantir ao cidadão brasileiro as condições mínimas de existência, de forma a supri-lo de bens materiais que atendam às suas necessidades básicas e que lhe permitam assegurar a vida, a saúde, o bem-estar, a dignidade e a liberdade. Para dar essas condições mínimas o poder público não deve tributar os valores recebidos e utilizados na consecução desse objetivo. O mínimo vital, portanto, é insuscetível de tributação (MOSQUERA, 1996, p. 127).

Tais condições mínimas de existência estão garantidas pela Constituição de 1988 que, entre outras proteções que foram nela forjadas, também consagrou os valores exigidos pela sociedade, que vinha sistematicamente tendo seus direitos e garantias desrespeitados pelo governo militar que esteve à frente do país até o ano de 1985, constituindo-se as limitações constitucionais ao poder de tributar como verdadeiras garantias fundamentais, como reconheceu o Supremo Tribunal Federal[24], de caráter meramente exemplificativo (*numerus apertus*). Disso decorre que todos os desdobramentos dos princípios constitucionais igualmente estão protegidos[25].

A proteção existencial, então, é instrumento de promoção da justiça tributária, ao ponto de REGINA HELENA COSTA (2003) destacar que a proteção do mínimo existencial de uma isenção concedida por motivo técnico-fiscal, qual seja, a ausência de capacidade contributiva, não pode ser revogada, já que a exigência de impostos, nessa situação, é inviável. É o que TORRES (2005) denomina "imunidades implícitas" no texto constitucional, cujo fundamento é pré-constitucional, não havendo prejuízo a essa proteção devido ao fato da ausência de declaração expressa.

Ao defender a imunidade implícita dos itens da cesta básica, TORRES (2005, p. 187-188) caracteriza, com precisão, essa espécie de imunidade:

[24] Confira ADI nº 939-7/DF, Rel. Ministro Sydney Sanches. Publicada no DJU de 18.08.1994.
[25] Tal interpretação decorre da previsão do Art. 5º, § 2º do texto constitucional e, também, do art. 150 da CF/1988.

> Em todos esses casos estamos diante da proteção negativa do mínimo existencial assegurada pelo mecanismo da imunidade. Pouco importa que a legislação ordinária, ao quantificá-la, lhe dê o rótulo de isenção. Pois o que caracteriza verdadeiramente a imunidade, ao contrário de que pensam os positivistas, não é a fonte formal e imediata de que promana, mas a circunstância de ser um predicado dos direitos de liberdade e de ter um fundamento pré-constitucional.
> [...]
> O imposto de renda não incide sobre o mínimo imprescindível à sobrevivência do declarante. Cuida-se de imunidade do mínimo existencial, embora apareça na lei ordinária, posto que remonta às fontes constitucionais.

Já ao explicar a relação entre capacidade contributiva e a proteção vital, destaca a importância meramente negativa da capacidade contributiva, situando-se a imunidade do mínimo existencial aquém da capacidade contributiva, do mesmo modo que a proibição de confisco veda a incidência além da aptidão de pagar (TORRES, 2005, p. 138). Como didaticamente explica o autor, a capacidade contributiva inicia-se além do mínimo necessário à manutenção da existência humana digna e finaliza aquém do limite destruidor da propriedade. Assim, destaca que as condições iniciais da liberdade bem como a intributabilidade do mínimo vital, em consequência, *"[...] coincidem com a não-capacidade contributiva, que é a face negativa do princípio que na Constituição aparece positivamente"* (TORRES, 2005, p. 138).

Tem-se, portanto, que a Constituição de 1988, explícita ou implicitamente, difundiu em seu texto garantias mínimas que formam o patrimônio essencial que não poderá ser alcançado pelo poder impositivo do Estado, uma vez que se trata de situações aquém da capacidade contributiva do indivíduo.

Ocorre que há situações específicas da realidade tributária brasileira que se revelam em total descompasso com os princípios da capacidade contributiva e mínimo existencial, protegidos pelo constituinte. Cita-se, a guisa de exemplo, a tributação via IRPF, em que não são aceitas diversas deduções com despesas necessárias à garantia do mínimo existencial, tributando-se, portanto, valores que propriamente não se constituem em renda, pois estão situados abaixo da capacidade contributiva, a exemplo da não dedutibilidade de despesas com medicamentos adquiridos pelo contribuinte para o reestabelecimento de sua saúde ou da de seus dependentes legais[26].

[26] Embora sempre se busque reforçar a temática da pesquisa, que tem como foco a constitucionalidade da dedução de despesas com medicamentos adquiridos pelo contribuinte da base de cálculo do IRPF, poder-se-ia, também, citar outros casos de desrespeito ao mínimo existencial e à capacidade contributiva na tributação do IRPF, tais como os limites muito baixos para dedução de despesas com educação e indedutibilidade de muitas rubricas a esse título, como despesas com livros e cursos de idiomas, só para citar alguns e indedutibidade de despesas com pagamento de aluguel da moradia do contribuinte que não tenha a casa própria.

2.5 Os limites negativos da capacidade contributiva e a garantia do mínimo existencial a salvo da tributação como corolários do princípio da dignidade da pessoa humana

Com o advento da inauguração do Estado Democrático de Direito pela Constituição de 1988, começou-se a descortinar no Brasil uma nova ideologia constitucional, em que os valores comumente relacionados à democracia social, tais como dignidade da pessoa humana, igualdade, justiça e cidadania, dentre outros, ganharam força e foram alçados à categoria de princípios estruturantes do ordenamento jurídico.

Decorrente dessa nova fase do constitucionalismo brasileiro é certo que a democracia social impingiu um novo olhar sobre vetustos princípios constitucionais, a exemplo da capacidade contributiva, que ganhou uma nova roupagem, passando a ser compreendida como um suporte à teoria do mínimo existencial, relacionada intimamente ao conceito de dignidade da pessoa humana.

Embora seja um dos conceitos mais difíceis de precisar-se no âmbito da Ciência Jurídica, pois que é metajurídico[27], adota-se, para efeitos desse estudo, a definição de dignidade da pessoa humana engendrada por INGO SARLET. Segundo o autor:

> Temos por dignidade da pessoa humana a qualidade intrínseca e distintiva de cada ser humano que o faz merecedor do mesmo respeito e consideração por parte do Estado e da comunidade, implicando, neste sentido, um complexo de direitos e deveres fundamentais que assegurem a pessoa tanto contra todo e qualquer ato de cunho degradante e desumano, como venham a lhe garantir as condições existenciais mínimas para uma vida saudável, além de propiciar e promover sua participação ativa co-responsável nos destinos da própria existência e da vida em comunhão dos demais seres humanos (SARLET, 2001, p. 60).

Aplicando-se a definição à seara tributária, tem-se que através do mínimo existencial, analisado em seu aspecto negativo, o valor da dignidade exige que o Estado respeite as condições mínimas de existência humana, livrando-as da incidência do tributo. E esse mínimo resguardado da tributação com vistas à preservação da dignidade refere-se à satisfação das necessidades vitais médias dos cidadãos-contribuintes. Esse rol, ensina SARLET (2001), inclui não a mera sobrevivência física, mas, igualmente, uma sobrevivência que preserve os mais básicos padrões de dignidade.

[27] Valemo-nos dos ensinamentos de José Afonso da Silva acerca da definição de dignidade da pessoa humana, devendo-se compreender o significado desse valor para além de qualquer conceituação jurídica, uma vez que a dignidade é condição inerente ao ser humano, um atributo que o caracteriza como tal, de modo que não é a dignidade da pessoa humana uma criação constitucional, mas um conceito apriorístico, um dado preexistente a toda experiência especulativa, tal qual a própria pessoa humana (1998, p. 84).

Por conseguinte, expressa o referido doutrinador, não basta assegurar-se um mínimo vital relacionado à simples manutenção existência ou à garantia da vida humana. É, pois, preciso pensar grande; em termos de uma vida saudável (SARLET, 2011).

Desse modo, em consideração à dignidade da pessoa humana, somente é passível de tributação aquele sujeito que dispõe de renda líquida além do mínimo existencial pessoal e familiar, o que representa a justiça fiscal no Estado Democrático de Direito.

Ocorre que, em virtude da complexidade do mundo contemporâneo e, consequentemente, das relações sociojurídicas, a administração tributária precisa lançar mão de instrumentos que confiram executividade e efetividade às normas, tornando-as praticáveis e condizentes com a atual dinâmica social, que exige um Estado proativo no desempenho de suas funções, comprometido que é com a busca da igualdade material e da liberdade. Tudo isso com a finalidade de proporcionar uma vida digna a todos os cidadãos.

Esse Estado necessita, portanto, de uma tributação que se mostre eficaz, tanto para auferir os recursos necessários para fazer face às despesas geradas em decorrência dessa atividade, sentido que lhe é tradicionalmente afeto, como, também, para realizar a justiça, já que redistribui a riqueza.

Segundo leciona DELGADO, não há dúvidas de que as normas tributárias deverão sempre ser interpretadas "em harmonia com os postulados postos na Constituição Federal, todos voltados para a construção de uma Democracia plena onde a dignidade humana e a cidadania sejam consideradas como o centro de todas as suas atenções" (DELGADO, 2004, p. 173).

Nesse contexto, o princípio da capacidade contributiva, ao proteger o mínimo existencial, contribui para o fortalecimento do princípio da dignidade da pessoa humana, mostrando-se, pois, intimamente imbricados, sendo necessário fazer-se uma profunda reformulação no ordenamento jurídico infraconstitucional para que a teoria do mínimo existencial possa ser efetivamente observada no país, sendo, pois, exigência de justiça tributária.

3. CONCLUSÕES

1. O princípio da capacidade contributiva, ao proteger o mínimo existencial, contribui para o fortalecimento do princípio da dignidade da pessoa humana, mostrando-se, pois, intimamente imbricados.

2. Por exigência de justiça tributária, apenas existirá capacidade contributiva após a dedução das despesas necessárias à aquisição do mínimo indispensável a assegurar uma existência digna para o contribuinte e sua família, pois, do contrário, a tributação desse mínimo terá efeitos de confisco da renda ou do patrimônio.

3. O mínimo existencial deverá ser um bem jurídico que expresse aptidão para satisfazer a uma necessidade básica, elementar para a sobrevivência do ser humano, garantindo sua dignidade, e deve possuir valor econômico, ser tanto tangível como também corpóreo.

4. Na realidade atual do Brasil, acredita-se que esse entendimento mais restritivo do conceito de mínimo existencial deve prevalecer, pois reflete a atual possibilidade do Estado brasileiro.

5. Somente existirá um fundamento para o exercício do poder tributário estatal quando houver capacidade contributiva, sendo o aspecto negativo desse princípio o motivador da proteção existencial, podendo-se inferir que a dignidade humana também é fundamento da proteção existencial.

6. A solidariedade não pode ser considerada fundamento para a proteção desse mínimo essencial, uma vez que é aplicável não só à seara tributária, em que o princípio da capacidade contributiva o explica racionalmente, embora se reconheça que não há óbice algum que embase a proteção existencial mínima, desde que a ela seja vinculado o princípio da capacidade contributiva que é, por excelência, o fundamento de proteção ao mínimo existencial, já que explicita de forma mais clara e racional a sua essência.

7. Não há apenas um fundamento constitucional que garanta suporte a essa categoria, sobretudo devido a sua importância para a subsistência humana, de forma que a proteção existencial admite vários fundamentos de sustentação que, em conjunto, moldam a sua racionalidade e particularidades.

8. O conteúdo do mínimo existencial deve ser definido pelo legislador, à vista dos parâmetros constitucionais e baseados em pesquisas estatísticas, custo médio de vida no país, nos parâmetros pautados por organismos internacionais (OMS, ONU etc.) para atendimento estatal às necessidade humanas, estabelecendo, assim, critérios e valores de proteção desse patrimônio mínimo livre de tributação, que guardem coerência com os ditames constitucionais.

9. É necessário fazer-se uma profunda reformulação no ordenamento jurídico infraconstitucional para que a teoria do mínimo existencial possa ser efetivamente observada no país, sendo, pois, exigência de justiça tributária.

4. REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais** (Theorie der Grundrechte). 5 ed alemã. Trad. de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber. Imposto de Renda - Capacidade Contributiva - Aparência de Riqueza - Riqueza Fictícia - Renda Escritural - Intributabilidade de Correções Monetárias. In: **Revista de Direito Tributário**, n. 38, p. 140-163, out./dez 1986.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios:** da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. **Sistema constitucional tributário.** São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. **Igualdade tributária:** estrutura, elementos, dimensões, natureza normativa e eficácia**.** São Paulo: Malheiros, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar.** 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004a.

_____. **Direito tributário brasileiro**, 11. ed. atualizado por DERZI, Mizabel Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2004b.

BARBOSA, Rui. **Obras completas de Rui Barbosa.** Relatório do Ministro da Fazenda, v. XVIII, 1891, tomo III, Rio de Janeiro: MEC, 1949.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário.** 5. ed. São Paulo: Noesis, 2010.

CANOTILHO, J.J. Gomes. Capacidade Contributiva. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Capacidade Contributiva**. São Paulo: Resenha Tributária e C. E. E. U., 1989, p. 1–32 (Cadernos de Pesquisas Tributárias, 14).

CARRAZZA, Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 21 ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. **Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. Sobre os princípios constitucionais tributários. **Revista de Direito Tributário** n. 55, p. 142-155, jan/mar, 1991.

CASTRO, Augusto Olympio Viveiros de. **Tratado dos impostos** (estudo teórico e prático). Rio de Janeiro: Ribeiro dos Santos, 1910.

CENCERRADO MILLÁN, Emilio. **El mínimo exento en el sistema tributario español,** Madrid: Marcial Pons, 1999.

CONTIPELLI, Ernani. **Solidariedade social tributária.** Lisboa: Almedina, 2010.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

DELGADO, José Augusto**. A interpretação contemporânea do direito tributário e os princípios da valorização da dignidade humana e da cidadania**: Tributos e Direitos Fundamentais. São Paulo: Dialética, 2004.

DORADO, Francisco García. **Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación.** Madri: Dykison, 2002.

DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério.** 2 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

EMERIQUE, Lílian Márcia Balmant. O princípio da igualdade e o mínimo existencial: o tratamento no sistema constitucional. *In*: BOTALO, Eduardo Domingues (coord.). **Direito Tributário** – Homenagem a Geraldo Ataliba. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

ESTEVAN, Juan Manuel Barquero. **La función del tributo em el estado social y democrático de derecho.** Madri: Centro de Estudios Politicos y Constitucionales, 2002.

ETCHEGOYEN, Marcos F. García. **El principio de capacidad contributiva:** evolución dogmática y proyección en el derecho argentino**.** Buenos Aires: Ábaco de Rodolfo Depalma, 2004.

FABO, Diego Marin-Barnuevo. **La protección del mínimo existencial en el âmbito del I.R.P.F.** Madrid: Colex, 1996.

_____; VIEIRA, José Roberto. Direito Constitucional Tributário Comparado: Brasil e Espanha. **Revista de Direito Tributário.** São Paulo: Malheiros, n. 68**,** ano 18, abr. jun. 1994**,** p. 95-99.

FERNÁNDEZ, Javier Martín. Regulación em España**.** *In:* FERNANDÉZ, Javier Martín (coord.). **El mínimo personal y familiar en el impuesto sobre la renta de las personas físicas**: Analisis de la ley 40/1998, de 9 de Diciembre, a luz de Derecho Comparado. Madrid: Marcial Pons, 2000.

GIANNINI, Achili Donato. **I concetti fondamentali del diritto tributário.** Torino: Torinese, 1956.

GIARDINA, Emilio. **La basi teoriche del principio della capacità contributiva.** Milano: Giuffrè, 1961.

GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús. **La dignidad de la persona**. Madrid: Civitas, 1986.

GRECO, Marco Aurélio. **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

LAPATZA, Ferreiro. **Curso de derecho tributário español**. Madrid: Macial Pons, 1992.

_____. La simplificación del ordenamiento: uma idea general que debe concretarse: la base imponible. *In*: TORRES, Heleno Taveira (coord). **Tratado de direito constitucional tributário**: homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005.

LINHARES, Paulo Afonso. **Direitos fundamentais e qualidade de vida**. São Paulo: Iglu, 2002.

_____. **Justiça Tributária:** a capacidade contributiva à luz do Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <bit.ly/LTtg7U> Acesso em 15 jul. 2012.

MAFFEZZONI, Federico. **Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario.** Torino: Unione Tipografico-Editrice Torinense, 1970.

MANZONI, Ignazio. **Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento constituzionale italiano**. Torino: Giappichelli, 1965.

MARTÍN DELGADO, J.M. Los princípios de capacidade econômica e igualdad en la Constitución Espanõla de 1978. **Hacienda Pública Espanõla**, n. 60, 1979, p. 68-75.

MILLÁN, Emilio Cencerrado. **El mínimo exento en el sistema tributário español.** Madrid: Marcial Pons, 1999.

MOLINA, Pedro Herrera Manuel. Derecho Comparado: Especial Análisis del Caso Alemán**.** *In*: FERNÁNDEZ, Javier Martín (coord.). **El mínimo personal y familiar en el impuesto sobre la renta de las personas físicas**: Analisis de la ley 40/1998, de 9 de Diciembre, a luz de Derecho Comparado. Madrid: Marcial Pons, 2000.

_____. **Capacidad Económica y sistema fiscal** – análisis del ordenamento español a la luz del Derecho alemán. Madrid: Marcial Pons, 1998.

MOSCHETTI, Francesco. **El princípio de capacidad contributiva.** Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980.

_____. El principio de la capacidad contributiva. *In:* AMATUCCI, Andrea (coord.). **Tratado de Derecho Tributario** – El Derecho Tributario y sus fuentes. Tomo primeiro. Bogotá-Colômbia: Temis, 2001.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Renda e proventos de qualquer natureza** – o Imposto e o Conceito Constitucional. São Paulo: Dialética, 1996.

NABAIS, José Casalta. **Estudos de direito fiscal –** Por um Estado fiscal suportável. Coimbra: Almedina, 2005.

_____. **O dever fundamental de pagar impostos:** contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2009.

_____. **Direito fiscal**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

NEUMARK, Fritz. **Princípios de la imposición.** 2. ed. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1974.

NOBRE JUNIOR, Edilson Pereira. **Princípio constitucional da capacidade contributiva.** Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2001.

PESSOA, Geraldo Paes**.** A imunidade do mínimo existencial. **IOB - repertório de jurisprudência: tributário, constitucional e administrativo.** São Paulo. v.1. n.11. p.483-477. Jun/2007

QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. Barueri: Manole, 2004.

RAWLS, John. **Uma teoria da justiça.** Trad. de Almiro Pisetta e Lenita M. R. Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 1997.

REIS, Elcio Fonseca. O imposto de renda das pessoas físicas e a dignidade da pessoa humana. Intributabilidade do mínimo existencial. **Revista Dialética de Direito Tributário.** v. 65, p. 33-40, fev/2001.

RODRIGUES, João Pedro Silva. Algumas reflexões sobre a não tributação dos rendimentos essenciais à existência como direito fundamental. **Revista de Direito e Gestão Fiscal**. Coimbra: Coimbra p. 5-36, 2002.

SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

_____. **A eficácia dos direitos fundamentais.** 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

SEN, Amartya. **O desenvolvimento como liberdade**. Trad. de Laura Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das Letras, 2010.

_____. **A ideia de justiça.** São Paulo: Companhia das Letras, 2011.

SERRANO ANTÓN, Fernando. Derecho Comparado: Panorâmica General. *In:* FERNANDEZ, Javier Martín (coord). **El Mínimo Personal y Familiar En El Impuesto Sobre la Renta De Las Personas Físicas**: Analisis de la ley 40/1998, de 9 de Diciembre, a luz de Derecho Comparado. Madrid: Marcial Pons, 2000.

SILVA, José Afonso. **Aplicabilidade das normas constitucionais.** 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

_____. A dignidade da pessoa humana como valor supremo da democracia. **Revista de Direito Administrativo**, v. 212, p. 84-94, abr./jun. 1998.

SILVA, Mauro. Os limites para a capacidade contributiva – mínimo existencial e confisco como elementos de tensão entre a justiça fiscal e segurança jurídica. **Direito Tributário Atual**. São Paulo. n. 20, p. 179-201, 2006.

TABOADA, Carlos Palao, Isonomia e capacidade contributiva, **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, ano II, n. 4, abr/jun 1978, p. 125-154.

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

._____; LANG, Joachim. **Direito Tributário** (Steuerrecht), 18 ed. Alemã. Trad. de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Fabris, vol. 1, 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. Princípio da eficiência em matéria tributária**.** *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Princípio de Eficiência em matéria tributária**: Pesquisas Tributárias - Nova Série 12. São Paulo: Revista dos Tribunais e Centro de Extensão Universitária, 2006, p. 69.

_____. **O direito ao mínimo existencial**. Rio de Janeiro : Renovar, 2009.

_____. O Mínimo Existencial e os Direitos Fundamentais. **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, v.1, 1989, p. 29-49.

_____. **Os Direitos Humanos e a Tributação:** Imunidades e Isonomia (Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário). 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. V III.

_____. **A idéia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal.** Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

VASCONCELOS, Inessa da Mota Linhares. O princípio da praticabilidade e os limites de sua aplicação no Direito Tributário. *In:* MENDONÇA, Lírida C. A.(org). **A Teoria constitucional tributária em evidência.** Fortaleza: EdUECE/UNIFOR, 2010, p. 151-176.

_____. **Efetivação da Justiça Tributária:** a constitucionalidade da dedução de despesas com medicamentos adquiridos pelo contribuinte da base de cálculo do IRPF. Tese (Doutorado) – Universidade de Fortaleza, 2012.

ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva.** São Paulo: Quartier Latin, 2004.

_____. Capacidade contributiva e mínimo existencial. *In*: SHOUERI, Luís Eduardo e ZILVETI, Fernando Aurélio. **Direito Tributário**: Estudos em homenagem a Brandão Machado, São Paulo: Dialética, 1998.