

**A FINALIDADE CONSTITUCIONAL DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE
CONTRIBUTIVA**

Gildo Rodrigues da Silva¹

RESUMO

O presente estudo versa sobre a finalidade constitucional do Princípio da Capacidade Contributiva, tomando como estudo o mínimo existencial. Tem como foco principal o Princípio da Capacidade Contributiva. Nele foi possível verificar que o referido princípio não protege o Mínimo Existencial, pois, para que exista tributação, é necessário que haja manifestação de riqueza. Com análise dos subprincípios fixando os limites materiais da tributação e analisando-se o mínimo existencial no Direito Tributário e a Conexão entre Proporcionalidade e Razoabilidade com o mínimo existencial, apresentando suas origens. A pesquisa desenvolvida em torno do Princípio da Capacidade Contributiva permitiu constatar a necessidade de se protegerem os valores considerados essenciais para a sobrevivência digna da pessoa, ou seja, o mínimo existencial, em face do modelo de Estado Fiscal, que vem a ser um estado cujas necessidades financeiras são essencialmente cobertas por impostos.

Palavras chaves: Capacidade contributiva. Mínimo existencial. Proporcionalidade. Razoabilidade.

***THE PRINCIPLE OF THE CONSTITUTIONAL PURPOSE CONTRIBUTORY
CAPACITY***

ABSTRACT

This study deals with the constitutional purpose of the Contributory Capacity principle, taking as study the existential minimum. It focuses on the principle of ability to pay. It was possible to verify that that principle does not protect the Existential Minimum, therefore, that there is taxation, there needs to be rich manifestation with analysis of their subprinciples fixing the material limits of taxation, analyzing the existential minimum in Tax Law and the connection between Proportionality and Reasonableness with the existential minimum, with its origins. The research developed around the Principle of the Contributory Capacity made it possible to verify the need to protect the values considered essential for the dignified survival of the person, that is, the existential minimum, in the face of the Fiscal State model, which becomes a state whose Financial needs are essentially covered by taxes.

Keywords: *Ability to pay. Existential minimum. Proportionality. Reasonableness.*

¹Mestre em Ciências Contábeis. Especialista em Direito Tributário. Advogado e Contador. E-mail: gilldorodrigues@gmail.com. Instituto Federal Fluminense – IFF.

INTRODUÇÃO

O objetivo deste estudo é trazer para o debate a tributação do mínimo existencial, tomando como estudo a constitucionalidade e tributação em face do Princípio da Capacidade Contributiva.

As constantes transformações no cenário mundial, nos processos políticos, econômicos, comerciais e produtivos oriundos da globalização, deixaram como consequência, entre outras, a necessidade cada vez maior das organizações serem competitivas entre si, faz com que os governantes editem ações concretas que possibilitem, realmente, o exercício livre das atividades comerciais pelos *stakeholders* (SILVA et al., 2016).

De um lado, temos os governos insaciáveis por uma arrecadação já crescente a cada dia, chamados pela doutrina e propriamente pelo CTN- Código Tributário Nacional de sujeito ativo da arrecadação tributária, e de outro lado, temos as pessoas físicas e jurídicas chamados pela doutrina e pelo Código Tributário Nacional de sujeitos passivos da obrigação tributária, ou seja, “quem paga a conta”.

O resultado dessa relação dualista revela a verticalidade do Sistema Tributário Nacional, onde o sujeito ativo exige do sujeito passivo o pagamento de tributos pelo exercício da atividade laboral, empresarial e ou econômica no país.

Hoje, o sujeito passivo da obrigação tributária paga vários tributos sobre as diversas rubricas, tais como: Impostos Federais; II, IE, IOF, IPI, IRPF, IRPJ, ITR, CIDE, COFINS, CSLL, FGTS, INSS e PIS/Pasep. Impostos Estaduais; ICMS, IPVA e ITCMD. Impostos Municipais; IPTU, ISS e ITBI.

O efeito dessa tributação excessiva, traduzida pela doutrina de carga tributária, impõe as pessoas físicas e jurídicas o retardamento de suas atividades, pois os submetem à tributação da parcela destinada à sua manutenção mínima, e por conseguinte a capacidade contributiva.

Um exemplo, flagrante dessa elevada tributação pelo sujeito ativo sobre o sujeito passivo, atingindo a capacidade contributiva e o mínimo existencial é a não atualização das faixas de salários da tabela do Imposto de Renda pela inflação do período correspondente.

Diversos estudos nacionais e internacionais mostram que o Brasil é um país onde o custo é muito alto para as empresas, em decorrência de vários problemas estruturais e conjunturais existentes (SILVA et al., 2016).

A mídia tem divulgado que o Brasil é um país onde a carga tributária é muito elevada no comparativo com os demais *countries* do mundo. Esse fato inibe os investimentos estrangeiros no país, o que pode contribuir, infelizmente, negativamente, não só, para o crescimento e o desenvolvimento do PIB (Produto Interno Brasileiro) mas também afeta a imagem do país.

Há ainda que considerar o chamado “custo brasil”, que é composto não só pela elevada carga tributária, mas também por um sistema tributário nacional, bastante obsoleto, complexo, caro, considerado por alguns juristas como “a locomotiva ambulante, tartaruga etc”, pode-se ainda incluir os gastos administrativos com o gerenciamento, o controle das atividades tributárias e a fiscalização.

Por outro lado, o sujeito passivo da obrigação tributária, sofre com essa complexidade para o exercício das atividades das empresas no país, pois existem situações em que são tão elevados os gastos e investimentos em funcionários administrativos, sistemas de informática, espaço físico e em profissionais especializados em tributos etc. que, em muitas ocasiões, estes representam parcelas relevantes dos recursos econômicos e financeiros das organizações voltadas para cumprir a obrigação principal e acessória impostas pelas diversas legislações tributárias no âmbito federal, estadual e municipal.

A tributação de forma desordenada pelo sujeito ativo, pode atingir a parcela destinada ao mínimo existencial e, por conseguinte, atingir a capacidade contributiva do sujeito passivo, sendo estes acionados quando o legislador tributar a manifestação de riqueza destinada a sobrevivência, pois tributar o mínimo existencial, sem que se observe a correlação entre o princípio da dignidade da pessoa humana com o dever de se pagar imposto, não cumpre a função extrafiscal dos tributos e agride o Princípio da proporcionalidade e da razoabilidade.

O mínimo existencial está em consonância com o Estado Social Fiscal, sob a ótica da teoria dos direitos humanos e do constitucionalismo, embora existam, na doutrina, posições jurídicas que caracterizam o mínimo existencial como Direito Social, como será abordado mais adiante, quando se verá que o mínimo existencial é um Direito Fundamental e não só um Direito Social.

Assim, sendo o Brasil um Estado Democrático de Direito, todos os Poderes da República devem se curvar à soberania da Constituição, de modo que, qualquer inobservância ao mínimo existencial e capacidade contributiva caracterizará tributação daquela parcela destinada à manutenção mínima do sujeito passivo da obrigação tributária, e será total ofensa

ao Princípio da Dignidade da Pessoa Humana, sem falar que tal tributação afronta o Princípio da Moralidade Pública.

Para evoluir no tema, foi necessário realizar pesquisas, tomando-se como referencial o que já se escreveu a respeito e procurando responder à seguinte questão problema: O princípio da capacidade contributiva estaria protegendo o mínimo existencial?

Com a resposta a essa pergunta, foi possível analisar sob a ótica dos Princípios da Proporcionalidade e da Razoabilidade de uma forma mais sistematizada, bem como as características de cada um ao final.

Diante da complexidade do tema, não há nesta pesquisa, nenhuma pretensão do autor de construir uma teoria sobre o assunto, muito menos de ser pragmático ao extremo, mas, apenas, de analisar, o tema, sob uma ótica ainda não debruçada pela academia, já que foi possível identificar que a tributação do mínimo existencial limita o desenvolvimento do sujeito passivo diante de um Estado Social que não consegue cumprir com suas funções descritas na Constituição Federal de 1988.

A literatura até aqui pesquisada, mostrou-se incipiente, pois a academia pode percorrer caminhos que nem sempre proporcionam o entendimento imediato ou a solução para as dificuldades surgidas durante o desenvolvimento.

A presente pesquisa auxilia, não só, os pesquisadores, mas também auxilia profissionais, como: advogado, administradores, contadores, auditores, juízes dentre outros, pois apresenta conceitos básicos e exemplos objetivos norteadores da pesquisa, podendo ainda corroborar com novas pesquisas sobre a temática aqui desenvolvida.

Destaca-se nesta pesquisa os procedimentos fixados em leis que devem ser respeitados diante das circunstâncias que se alternam cotidianamente e também devido ao grande número de leis que surgem a todo o momento, dificultando a interpretação da atual legislação tributária nacional.

O objetivo geral deste estudo é trazer para o debate a tributação do mínimo existencial, tomando como estudo a constitucionalidade e tributação em face do Princípio da Capacidade Contributiva. O efeito dessa tributação impõe ao sujeito passivo um retardamento no desenvolvimento pessoal e empresarial, pois certamente, submeteu esse sujeito passivo à tributação da parcela destinada à sua manutenção mínima.

Analisar e conhecer o Sistema Tributário Nacional, as Normas Gerais de Direito Tributário e a Legislação Tributária mais relevante, consubstanciadas na Constituição Federal

e no Código Tributário Nacional, de modo a possibilitar o entendimento e assimilação do fenômeno da tributação no país (SILVA et al., 2016).

Para evoluir no tema pesquisado, realizou-se pesquisas tomando-se como referencial o que já se escreveu a respeito e procurou responder à seguinte questão problema: O princípio da capacidade contributiva estaria protegendo o mínimo existencial?

Para o desenvolvimento do tema da pesquisa apresentamos a seguir os seguintes **objetivos específicos** para pesquisa:

1. Compreender a origem e a evolução histórica do Sistema Tributário Constitucional Brasileiro;
2. Identificar os princípios constitucionais limitadores do poder de tributar;
3. Interpretar a Legislação Tributária.

1. REFERENCIAL TEÓRICO

Algumas pesquisas foram realizadas nos últimos tempos sobre o tema princípio da capacidade contributiva, porém existem ainda vários estudos a serem realizados, visto que o tema perquirido é atual e de suma importância no contexto social, no tocante citamos algumas pesquisas que corroboram com o tema pesquisado (SILVA et al., 2016).

Para Torres, 2005 na sua pesquisa aduz em sua pesquisa que a capacidade contributiva se subordina à ideia de justiça distributiva, o que significa dizer que cada um deve contribuir proporcionalmente com suas rendas.

Carvalho, 2007 em seu livro destaca que a capacidade contributiva é um princípio através do qual busca-se alcançar um maior grau de concretude das normas.

Para Silva e Silva, 2016 a pesquisa desenvolvida em torno do Princípio da Capacidade Contributiva constatou a necessidade de se protegerem os valores considerados essenciais para a sobrevivência digna da pessoa, ou seja, o mínimo existencial, em face do modelo de Estado Fiscal, que vem a ser um estado cujas necessidades financeiras são essencialmente cobertas por impostos.

Aliomar Balleiro em seu estudo destaca que pelo artigo 154 da Constituição Federal de 1988, aduz que o princípio da capacidade contributiva apresenta um aspecto negativo e positivo.

Segundo, Balleiro 1999 o princípio da capacidade contributiva constitui em critério de comparação no qual se mede a igualdade de tributação.

2. METODOLOGIA

Este trabalho foi realizado através de uma pesquisa documental, descritiva e qualitativa, diante de uma vasta bibliográfica, a qual mostrou a relevância do tema pesquisado visando contribuir com as pesquisas acadêmicas.

A lógica que orienta esta pesquisa é a da significação do Princípio da Capacidade Contributiva a partir de elementos de constituição sob a ótica do mínimo existencial. Garantindo um diálogo efetivo com a ciência, bem como o desenvolvimento de conhecimentos mais amplos e abstratos que correspondam a uma cultura geral e a uma visão sistema do conteúdo abordado.

Para que este estudo se apresentasse apto a fomentar indagações, debates e propostas foram utilizados os métodos dedutivos, como pesquisas doutrinárias, *sites* e jurisprudências, visto que o tema comporta análise da teoria com a prática.

Na elaboração do presente trabalho, utilizamos todos os recursos interpretativos e bibliográficos à disposição, a fim de analisar, compreender e interpretar os dados coletados com objetivo de contribuir com universo acadêmico.

3. O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O Princípio da Capacidade Contributiva somente entrará em cena quando a renda do cidadão ultrapassar o mínimo existencial, ou seja, quando houver manifestação de riqueza (SILVA et al., 2016).

Para Torres (2005) *apud* de Magalhães (2013),

A Capacidade Contributiva se subordina à ideia de justiça distributiva. Manda que cada qual pague o imposto de acordo com a sua riqueza, atribuindo conteúdo ao vetusto critério de que a justiça consiste em dar a cada um o que é seu (*summ cuique tribuere*) e que se tornou uma das “regras de ouro” para se obter a verdadeira justiça distributiva. Existe igualdade no tributar cada qual de acordo com a sua capacidade contributiva, mas essa tributação produz resultados desiguais por se desigualarem as capacidades contributivas individuais.

Capacidade contributiva, capacidade econômica do contribuinte, como, aliás, prefere a CF/88, mantendo a tradição da CF/46 e coincidindo, também, com a da Espanha, é capacidade de pagar (*ability to pay*) como dizem os povos de língua Inglesa. Significa que cada um deve contribuir na proporção de suas rendas e haveres, independentemente de sua eventual disponibilidade financeira.

Para Torres 2005, a Capacidade Contributiva é um princípio constitucional aberto e indeterminado, servindo de orientação para o ulterior processo de concretização normativa. Pode aparecer explicitamente no texto constitucional, como agora acontece no Brasil, ou

sobreviver implicitamente, como aconteceu na Carta de 1967/89. Abrindo-se inicialmente subprincípios, para alavancar maior grau de concretude nas normas de imposição.²

O art. 145, § 1º, que conferir efetividade ao Princípio da Capacidade Econômica é facultado à administração tributária, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (MAGALHÃES, 2013).

A Constituição Federal revela que a efetivação da capacidade contributiva não pode prejudicar os direitos individuais, quer significar que a igualdade ínsita nesse princípio de justiça não pode ofender a igualdade consubstanciada nos direitos da liberdade (garantias constitucionais das imunidades e dos privilégios) e nos princípios de segurança jurídica (legalidade, irretroatividade etc.) (SILVA et al., 2016).

A lei não pode, por outro lado, havendo igual capacidade contributiva, tratar, desigualmente, os brasileiros, pois estará infringindo a proibição genérica de privilégios odiosos (art.150, II) e as proibições específicas (art. 151). Assim, é defeso ao legislado discriminar entre contribuintes com situação econômica equivalente em razão da raça, cor, sexo, profissão, ideologia política, etc.³

Aduz o art. 145, § 1º, da CF 88: “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte...”. A CF 46 dizia, também, que os tributos teriam “caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”. A referência à “possibilidade” já aparecia em A. Smith⁴. A ressalva constitucional tem dois objetivos principais: a) adequar o Princípio da Capacidade Contributiva à natureza do imposto e à técnica de sua incidência; b) compatibilizar esse Princípio de Justiça com a Extrafiscalidade (SILVA et al., 2016).

Não tendo núcleo muito claro nem contorno rígido, deixa à discricionariedade do legislador o preenchimento do conteúdo valorativo, tendo em vista, ser a Capacidade Contributiva, um princípio aberto e indeterminado, oferecendo ao legislador aspecto favorável ao processo de aplicabilidade da justiça tributária (SILVA et al., 2016).

Mas, a capacidade contributiva, embora Princípio de Interpretação do Direito Tributário, não autoriza o juiz a buscar, no caso concreto, de forma positiva ou negativa, o

² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 88.

³ CHIMENTI, op. cit., p. 19.

⁴ TORRES, op. cit., p. 96.

justo fiscal, nem a controlar *in abstracto* a atividade discriminatória do legislador, reputando-a injustiça. Salvo naqueles casos em que a lei tenha ofendido os direitos individuais, desbordado as possibilidades técnicas dos impostos e exacerbado a extrafiscalidade, tudo o que se acaba de examinar.

Segundo o art. 145, § 1º, da CF de 1988, apenas o imposto deverá seguir o critério da capacidade contributiva. A CF 1946 falava, genericamente, em tributos. As constituições estrangeiras que contemplam o princípio se referem à cobertura dos gastos públicos e às necessidades do Estado.

O imposto é, realmente, a categoria a que, por excelência, dirige-se o Princípio da Capacidade Contributiva. Definindo-se como o tributo pago sem qualquer relação com serviços públicos prestados, o imposto tem, como único parâmetro, a riqueza do contribuinte.

Para Marco Aurélio Greco, o aspecto negativo está ligado, necessariamente, ao fato de que “(...) a lei ordinária que criar um imposto onde não houver manifestação de capacidade contributiva será inconstitucional; este seria um limite negativo à lei que comporta violação se não houver manifestação daquela aptidão”.⁵

O mesmo autor afirma que “(...) só quando for impossível é que o legislador pode deixar de atender à capacidade contributiva, sendo este o aspecto positivo”.⁶

Entretanto, para este estudo, interessa somente o aspecto negativo, pois se estaria falando da capacidade econômica inferior à capacidade contributiva que se apresenta como o Mínimo Existencial, ou seja, um caso de imunidade.

Nos dias atuais, quando o Art. 145, § 1º, do Texto Fundamental diz “Sempre que possível...”,⁷ não está conferindo ao legislador ordinário ampla discricionariedade para aplicar ou não o princípio ali inscrito. “Sempre que possível” quer dizer que alguns impostos, pela sua natureza, não podem sofrer esse tipo de adequação, por incidir sobre a renda, se presta, de forma plena, à aplicação da regra constitucional da capacidade contributiva.

Por outro lado, obriga-se, positivamente, a fazer discriminações ou a adotar tratamentos desiguais a fim de criar igualdades de oportunidades, vislumbrando o que apresenta os aspectos do princípio da igualdade fiscal, qual seja, a) a generalidade ou universalidade dos impostos; b) a uniformidade dos impostos. – segundo a qual a repartição

⁵ Ibid., p. 108.

⁶ Ibid., p. 109.

⁷ TORRES, op. cit., p. 96.

destes deve obedecer aos mesmos critérios, ou seja, um critério idêntico para todos os destinatários do dever de pagar impostos.

Em suma, o Princípio da Capacidade Contributiva será acionado quando o legislador intentar tributar a manifestação de riqueza, pois, significa tributar o mínimo existencial, sem que se observe a correlação entre o Princípio da Dignidade da Pessoa Humana com o dever de se pagar imposto, o que será resolvido pelo Princípio da Proporcionalidade e da Razoabilidade.

4. O MÍNIMO EXISTENCIAL

Desde o Estado Patrimonial, que se estendeu do fim da era feudal até o final do Século XVIII, o mínimo existencial não protegia os pobres, o que já permitia identificar uma estrutura impositiva essencialmente injusta, prejudicial à liberdade, à dignidade do homem e permanentemente deficitária, pelo pequeno aporte de recursos dos impostos indiretos pagos pela população carente, ficando a cargo da Igreja e dos cristãos ricos prover os desvalidos por meio através do assistencialismo, o que estimulava a mendicância.

Em estudo sobre o mínimo existencial, Ricardo Lobo Torres afirma que “A doutrina justificava a incidência fiscal através da teoria da proporcionalidade dos impostos, subordinada à ideia de justiça comutativa, que tornaria justo até o tributo indireto, a recair com mais vigor sobre os ricos que sobre os pobres”.⁸

Segundo Torres 2007, isso ocorre porque o imposto proporcional é aquele em que a alíquota é constante e cujo resultado só aumenta à proporção que aumenta o valor sobre o qual incide, ou seja, é um tributo de alíquota inalterável, independente do montante tributável ou da base tributária, ao contrário do imposto progressivo, que é aquele que exige uma alíquota maior à medida que o valor tributável é mais considerável.

Por fim, o mínimo existencial não tem dicção constitucional própria, mas pode ser encontrado na ideia de liberdade, nos princípios constitucionais da dignidade humana, da igualdade, bem como na Declaração dos Direitos Humanos e nas imunidades e privilégios do cidadão. Tem como função preservar a possibilidade de sobrevivência do ser humano, garantindo, conseqüentemente, a manutenção da liberdade desse mesmo ser humano. Por não ter conteúdo específico, pode abranger qualquer direito, mesmo aquele considerado como não fundamental.

8

Em estudo sobre o mínimo existencial, Ricardo Lobo Torres afirma que:

A doutrina justificava a incidência fiscal através da teoria da proporcionalidade dos impostos, subordinada à ideia de justiça comutativa, que tornaria justo até o tributo indireto, a recair com mais vigor sobre os ricos que sobre os pobres.

Isso porque o imposto proporcional é aquele em que a alíquota é constante e cujo resultado só aumenta à proporção que aumenta o valor sobre o qual incide, ou seja, é um tributo de alíquota inalterável, independente do montante tributável ou da base tributária, ao contrário do imposto progressivo, que é aquele que exige uma alíquota maior à medida que o valor tributável é mais considerável.

Neste momento, é importante conceituar Direito Fundamental e Direito Social, objetivando compreender em qual deles estaria enquadrado o mínimo existencial. Embora implícito na Constituição Federal, o mínimo existencial nada mais seja do que uma decorrência lógica do Princípio da Dignidade da Pessoa Humana, pressupõe-se um direito fundamental a um mínimo existencial.

Para Torres, “A tese positivista da autolimitação do poder tributário teve consequências indesejáveis, a imunidade há que ser vista como limitação absoluta do poder tributário do Estado pelas liberdades preexistentes.”⁹

A própria Constituição Federal de 1988 estabelece a diferença entre Direitos Fundamentais e Direitos Sociais, ao relacionar, no Inciso III do art. 1º, que versa sobre Direitos Fundamentais, o princípio da dignidade da pessoa humana, reconhecidamente “um princípio geral de direito comum a todos os povos civilizados”.¹⁰

Para Afonso (2009) conceituou os Direitos Sociais, não sem antes firmar posição de que tais situações subjetivas pessoais ou grupais de caráter concreto se apresentam como uma dimensão dos direitos fundamentais do homem, por se caracterizarem como prestações positivas proporcionadas pelo Estado direta ou indiretamente, com previsão constitucional, ou seja, é possível depreender-se que os direitos sociais estão compreendidos dentro dos direitos fundamentais.¹¹

Para Torres, sendo o Mínimo Existencial um direito fundamental, é um direito subjetivo, sendo oponível à Administração, que deverá entregar a prestação do serviço público, independentemente de qualquer pagamento, inclusive de natureza tributária, mesmo

⁹ Ibid., p. 59.

¹⁰ COSTA, op. cit., p. 78.

¹¹ DA SILVA, José Afonso. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 100.

na ausência de qualquer positivação, pois a violação desse direito, seja por omissão ou ação, será passível de um controle jurisdicional.¹²

Torres afirma que o Princípio da Capacidade Contributiva protege o mínimo existencial, pois, enquanto a renda não ultrapassar o Mínimo Existencial, não há capacidade contributiva. O mesmo se dá com relação aos princípios da Dignidade da Pessoa Humana e do Estado Social, pois a Capacidade Contributiva atende a ambos os princípios. Para esse autor, caso a renda ultrapasse o Mínimo Existencial, deverá a administração tributária observar o Princípio da Capacidade Contributiva.¹³

Assim, foi possível analisar as questões jurídicas que envolvem o mínimo existencial, a definição de seu conteúdo e as suas limitações, ficando aparente que o mínimo existencial, no plano tributário, apresenta-se como uma imunidade, ancorado na ética, bem como se fundamenta na liberdade,¹⁴ na ideia de felicidade, nos direitos humanos e no Princípio da Igualdade, mas ao contrário do que Ricardo Lobo Torres afirmara em 2005, o Mínimo Existencial, embora seja um direito fundamental, deve observar as leis orçamentárias, o que representa um limite a um direito constitucionalmente assegurado.

Em conclusão, é possível extrair das doutrinas apresentadas que parte dos direitos fundamentais se apresenta como auto executável, sendo que a outra parte, que se assemelha em demasia aos direitos sociais, deve observar os limites caracterizados na separação dos poderes, a competência do legislador democrático e o limite imposto pelos direitos de terceiros e a reserva do possível, em especial, este último.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com o estudo foi possível detectar que a doutrina não se debruçou sobre o tema, sem que se analisasse a tributação dos valores considerados imunes e protegidos pelo Princípio da Dignidade da Pessoa Humana, um direito fundamental.

A pesquisa desenvolvida em torno do Princípio da Capacidade Contributiva permitiu constatar a necessidade de se protegerem os valores considerados essenciais para a sobrevivência digna da pessoa, ou seja, o mínimo existencial, em face do modelo de Estado Fiscal, que vem a ser um estado cujas necessidades financeiras são essencialmente cobertas por impostos.

¹² Ibid., p. 208.

¹³ Ibid., p. 181.

¹⁴

TORRES, op. cit., p. 175.

Assim, não obstante a divergência doutrinária sobre a caracterização da imunidade como princípio ou regra, o certo é que, para os doutrinadores citados, a imunidade se presta a garantir a fruição dos direitos fundamentais contra atos de tributação promovidos pelo Estado, no tocante aos direitos do cidadão, pois decorre diretamente de um direito fundamental, ou seja, do Princípio da Dignidade da Pessoa Humana.

Nesse passo, a doutrina segue uma corrente bem definida, levando em consideração que, tanto para os Direitos Fundamentais, quanto para os Direitos Sociais listados na Constituição Federal, qualquer iniciativa de programá-los demandaria uma regra orçamentária, perante o Princípio da “reserva do possível”.

Isso não quer dizer que as limitações de ordem financeira, muito menos a ausência de legislação ordinária regulamentando a implementação dos Direitos Fundamentais, devam aplicar-se ao caso do mínimo existencial, pois, ao contrário de quando se está garantindo um direito à saúde e à educação, a tributação do mínimo existencial ofende os Princípios da Proporcionalidade e da Razoabilidade, por serem valores considerados mínimos para a sobrevivência digna de uma pessoa.

O Princípio da Capacidade Contributiva não é chamado a interferir onde não existe manifestação de riqueza, tais valores são protegidos pelo mínimo existencial, corolário do Princípio da Dignidade da Pessoa Humana, sendo que, se aplicasse qualquer imposição nestes valores, estar-se-ia tributando o mínimo existencial, sem que se observasse a correlação entre o Princípio da Dignidade da Pessoa Humana com o dever de se pagar imposto.

Embora o mínimo existencial se apresente como uma imunidade e tenha *status* de direito fundamental, sua proteção passa, necessariamente, pelo reconhecimento de valores que não se faziam presentes na tradição positivista do direito pátrio, o que obriga o intérprete a lançar mão de instrumentos constitucionais que possam assegurar a realização desse direito fundamental do cidadão, entre os quais, estão o Princípio da Proporcionalidade e o Princípio da Razoabilidade, que se apresentam como limitadores da imposição fiscal do Mínimo Existencial.

6. REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11. ed. atual. por Derzi, Misabel Abreu Machado. Rio de Janeiro: **Forense**, 1999.

BARROSO, Luís Roberto. Interpretação e aplicação da Constituição. 2ª ed. São Paulo: **Saraiva**, 1998.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988. DOU, Brasília, 06 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 29 de novembro de 2015.

CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 16. ed. São Paulo: **Malheiros**, 2001.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 19. ed. São Paulo: **Saraiva**, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário – Fundamentos jurídicos de incidência. 9 ed. **Saraiva**, 2012.

CHIMENTI, Ricardo Cunha. Direito Tributário. 11^a ed. São Paulo: **Saraíva**, 2007.

COSTA, Regina Helena. Princípio da Capacidade Contributiva. 3^a ed. São Paulo: **Malheiros**, 2003.

DA SILVA, José Afonso. Curso de Direito Constitucional Positivo. 16^a ed. São Paulo: **Malheiros**, 1999.

ESPÍNDOLA, Ruy Samuel. Conceito de Princípios Constitucionais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1996.

GIL, Antônio Carlos. Como elaborar projetos de pesquisa. 3^a ed. São Paulo: **Atlas S/A**, 1999.

MAGALHÃES, Wellington. Princípio da capacidade contributiva no contexto da fixação das multas tributárias. <<http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,principio-da-capacidade-contributiva-no-contexto-da-fixacao-das-multas-tributarias,45007.html>> Acessado em 30/09/2015.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. A imunidade Tributária e seus Novos Aspectos. 9^a ed. São Paulo: **Atlas**, 2001.

NABAIS, José Casalta. O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Coimbra: **Livraria Almedina**, 1998.

NEVES, Eduardo Borba; DOMINGUES, Clayton Amaral. Manual de Metodologia da Pesquisa. Rio de Janeiro: EB/CEP, 2007.

PEREIRA, Jane Reis Gonçalves. Os Imperativos da Razoabilidade e de Proporcionalidade. In: BARROSO, Luís Roberto (Org). A Reconstrução Democrática do Direito Público no Brasil. Rio de Janeiro: **Renovar**, 2007.

SILVA, Gildo Rodrigues; SILVA, Arlindo Carlos R. Capacidade Contributiva: uma análise bibliométrica nos periódicos Capes nos anos de 1988 a 2016. **Revista de Direito Brasileira**. v 15. pp. 109-129. São Paulo. SP. 2016.

A finalidade constitucional

TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 15^a ed. São Paulo: **Renovar**, 2007.