

TAX PUBLIC POLICIES AS AN EFFICIENT INSTRUMENT OF SOCIAL JUSTICE AS POLÍTICAS PÚBLICAS TRIBUTÁRIAS COMO EFICIENTE INSTRUMENTO DE JUSTIÇA SOCIAL

artigos
científicos

Joana D'Arc Dias Martins¹
joanamartins.ac@gmail.com

Recebido/Received: 19.10.2021/ October 19th, 2021.
Aprovado/Approved: 19.01.2022/ January 19th, 2022.

RESUMO

O Brasil é um dos países mais desiguais do mundo, e o modo como o sistema tributário se encontra estruturado contribui para a concentração de riquezas nas mãos de poucos e a ampliação do quadro de iniquidades. Nesse contexto, o objetivo central do presente artigo é analisar as políticas tributárias como eficiente instrumento de combate à pobreza e promoção do Desenvolvimento Sustentável, objetivos preconizados na Agenda 2030 e na Constituição Federal de 1988. Para esse propósito, a pesquisa investigará o reflexo do princípio da dignidade humana na tributação, apontada como limite constitucional a essa atividade. Nessa perspectiva, conclui-se que o princípio da capacidade contributiva e a progressividade - em complemento com uma adequada e ética gestão dos valores arrecadados - são os mais importantes mecanismos tributários de redistribuição de rendas e combate às desigualdades sociais. Por fim, diante da violação dos direitos fundamentais, componentes do mínimo existencial, caberá ao Poder Judiciário intervir de modo a assegurar a eficácia do primado da dignidade da pessoa humana, retirando o cidadão da ingerência estatal de riqueza não tributável. A metodologia utilizada nesta pesquisa, quanto aos meios, foi desenvolvida mediante o método dedutivo, descritivo e qualitativo, através da revisão bibliográfica, doutrinária e jurisprudencial.

Palavras-chave: Tributo; desigualdades sociais; capacidade contributiva; mínimo existencial; controle judicial.

ABSTRACT

Brazil is one of the most unequal countries in the world, and the way in which the tax system is structured contributes to the concentration of wealth in the hands of a few and the expansion of inequities. In this context, the main objective of this article is to analyze tax policies as an efficient instrument to fight poverty and promote Sustainable Development, objectives advocated in Agenda 2030 and in the Federal Constitution of 1988. For this purpose, the research will investigate the reflection of the principle human dignity in taxation, pointed out as a constitutional limit to this activity. From this perspective, it is concluded that the principle

¹ Doutoranda e Mestre em Direito pela Universidade de Marília – UNIMAR, São Paulo, Brasil. Especialista em Direito Público pela Ulbra, campus de Ji-Paraná/RO e em Direito Processual Civil pelo Instituto de Ensino Superior da Amazônia e Centro de Atualização e Estudos Jurídicos de São Paulo. Promotora de Justiça do Estado do Acre. Vencedora 2021 do X Prêmio José Bonifácio de Andrada e Silva na categoria Estudante de Doutorado com o ensaio “Opinião Consultiva 23/2017 da Corte Interamericana de Direitos Humanos: do Greening ao Reconhecimento dos Direitos Autônomos da Natureza”.

of contributory capacity and progressiveness - in addition to an adequate and ethical management of collected amounts - are the most important tax mechanisms for redistributing income and combating social inequalities. Finally, given the violation of fundamental rights, components of the existential minimum, it will be up to the Judiciary Branch to intervene in order to ensure the effectiveness of the primacy of human dignity, removing the citizen from state interference with non-taxable wealth. The methodology used in this research, regarding the means, was developed through the deductive, descriptive and qualitative method, through bibliographical, doctrinal and jurisprudential review.

Keywords: *Tribute; social differences; contributory capacity; existential minimum; judicial control.*

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO; 2. CRESCIMENTO ECONÔMICO X DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL: MUITO ALÉM DA RENDA; 3. BRASIL: SUBDESENVOLVIDO APESAR DE RICO; 4. ESTRUTURA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E O IDEAL DE JUSTIÇA SOCIAL; 5. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: LIMITAÇÃO CONSTITUCIONAL AO PODER DE TRIBUTAR; 5.1. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E MÍNIMO EXISTENCIAL; 5.2. MÍNIMO EXISTENCIAL COMO COROLÁRIO DA DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA; 6. MÍNIMO EXISTENCIAL A PARTIR DA PERSPECTIVA JURÍDICA DA SUA JUSTICIABILIDADE; 7. CONCLUSÕES; REFERÊNCIAS.

1. INTRODUÇÃO

A atividade tributária do Estado Fiscal, por envolver interesses em permanente tensão, é limitada por vários dispositivos que estão inseridos na Constituição Federal de 1988, notadamente os direitos fundamentais dos contribuintes e os princípios tributários aplicáveis. Trata-se da constitucionalização do Direito Tributário.

Nesse contexto, resta compreendido que o papel do tributo em uma sociedade contemporânea não é somente financiar o Estado, mas, sobretudo, servir de instrumento de transformação social e concretização do princípio da dignidade da pessoa humana, além de promover um modelo de desenvolvimento econômico incluyente, onde todos, independentemente do ponto de partida, tenham reais possibilidades de serem felizes a partir de suas próprias escolhas.

Sob essa perspectiva, a política pública tributária², além de proporcionar a igualdade de oportunidades entre os indivíduos, como uma “política de Estado” - cuja estrutura e funcionamento se encontra mergulhada na legalidade constitucional -, também deve se voltar ao combate à pobreza e redução das desigualdades entre posições sociais, objetivos preconizados na Agenda 2030 e na CF/88, dado que a pobreza é justamente à negação dos direitos humanos fundamentais e do desenvolvimento equitativo e sustentável.

² Entende-se por política pública tributária a definição de como e onde o Governo irá buscar os recursos necessários para fazer frente às despesas públicas e política fiscal, ao seu turno, onde irão ser aplicados os recursos arrecadados. As opções políticas do Governo é que definem de quem será retirado os valores e para quem será posteriormente destinado.

Portanto, se de um lado a tributação é o meio que se vale o Estado para obter receitas indispensáveis ao atingimento de suas finalidades, por outro, há um espaço garantido pela dignidade humana em que a tributação não pode adentrar, sob pena de ofensa ao elemento nuclear do conteúdo essencial da dignidade: o mínimo existencial.

Outrossim, considerando que o Brasil, apesar de rico, é extremamente desigual, decorrente de uma má distribuição de renda e riquezas, o que se deve em grande parte ao modo como o sistema tributário se encontra estruturado, é objetivo deste artigo investigar qual o papel que a tributação vem desempenhando e se esse instrumento está contribuindo com a missão constitucional assumida pelo Estado brasileiro de promover a justiça social ou, ao contrário, ampliando esse quadro de iniquidades.

Em complemento, também é objetivo da pesquisa apontar que o princípio da capacidade contributiva e a progressividade, além de uma adequada e ética gestão dos valores arrecadados, são instrumentos tributários que, corretamente empregados, têm potencial para influenciar na redução das desigualdades de renda e a promoção do desenvolvimento sustentável.

Vale ressaltar que os direitos fundamentais, componentes do mínimo existencial - tanto em sua faceta positiva quanto na negativa -, não se encontram na margem de discricionariedade dos Poderes Executivo e Legislativo, de modo que, diante da omissão, ou atuação insuficiente dos referidos poderes no exercício de seus deveres, esses direitos podem ser reivindicados em Juízo, por serem indispensáveis para a garantia de uma vida digna.

Enfim, tendo como premissa o princípio da intributabilidade do mínimo existencial, busca-se demonstrar que se o legislador, ao instituir determinada exação, o fizer de forma desarrazoada, fazendo incidir o gravame sob a parcela que o cidadão dispõe para o exercício de uma vida digna, caberá ao Poder Judiciário, como guardião das leis e da Constituição Federal, intervir de modo a assegurar a eficácia do primado da dignidade da pessoa humana, retirando o cidadão da ingerência estatal de riqueza não tributável.

A pesquisa se justifica principalmente pela atualidade e a relevância do tema. O método de abordagem é dedutivo e a técnica de pesquisa será bibliográfica e documental.

2. CRESCIMENTO ECONÔMICO X DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL: MUITO ALÉM DA RENDA

Antes de adentrar propriamente dito no tema das políticas tributárias, importante delinear, ainda que sucintamente, a diferenciação entre crescimento econômico e desenvolvimento, de modo a conferir-lhes contornos mais precisos.

Até meados do século XX, o desenvolvimento era tratado simplesmente como sinônimo de crescimento econômico, medido por índices de incremento da

produção de bens e serviços, como o aumento da renda *per capita* ou do Produto Interno Bruto (PIB). Havia uma nítida associação do desenvolvimento com o processo de industrialização que, nas nações desenvolvidas, grosso modo, representou uma melhoria das condições de vida da população.

Entretanto, esse processo não se refletiu do mesmo modo nas nações de industrialização tardia, tais como o Brasil. Nesses países o crescimento econômico não se fez acompanhar da esperada eliminação da pobreza extrema ou da situação de desigualdade significativa entre as classes sociais. Ou seja, o progresso econômico não foi capaz de romper o desequilíbrio estrutural, ocasionando apenas um efeito modernizante.³

O emprego do PIB *per capita* como único indicador para avaliar o desenvolvimento de um país é inadequado por ignorar questões de mais alta relevância para averiguar a qualidade de vida da população - elemento-chave de um conceito amplo de desenvolvimento - tais como condições adequadas de alimentação, acesso à água potável, ao saneamento básico e aos serviços de educação e saúde⁴. Daí se considerar que a expressão “desenvolvimento econômico” não é a mais adequada, haja vista a inexistência de desenvolvimento apenas de natureza econômica.⁵

Ao esclarecer essa contradição, Herman Daly⁶ pontua que existe uma diferença marcante entre crescimento e desenvolvimento. O primeiro significa “aumentar naturalmente em tamanho pela adição de material através de assimilação ou acréscimo”. Por sua vez, o desenvolvimento, diferentemente, deve ser entendido como “expandir ou realizar os potenciais de, trazer gradualmente a um estado mais completo, maior ou melhor”. Por assim dizer, quando algo cresce fica maior, mas, quando algo se desenvolve, torna-se melhor.

A constatação de que estava sendo calamitoso tratar o desenvolvimento simplesmente como aumento da *renda per capita* foi feita por vários economistas que entre os anos de 1960-1970 haviam conhecido de perto a realidade do “Terceiro Mundo”, entre eles o paquistanês Mahbud ul Haq (1934-1988), diretor de projetos do Programa para o Desenvolvimento que a Organização das Nações Unidas (ONU) criou em 1965 (PNUD).

À vista disso, principalmente a partir de 1990, com a elaboração do primeiro “Relatório do Desenvolvimento Humano”, idealizado por Mahbud, juntamente com outros colaboradores, entre eles o indiano Amartya Sen, Nobel da Economia em 1998, já não seria mais possível admitir a ideia de crescimento econômico como sinônimo de desenvolvimento, pensamento típico dos séculos anteriores.

Tão larga experiência prática com os países subdesenvolvidos gerou em Mahbud ul Haq uma forte determinação em criar um indicador sintético que pudesse servir

3 FURTADO, Celso. **O mito do desenvolvimento econômico**. São Paulo: Círculo do Livro, 1974.

4 FUKUDA-PARR, Sakiko et al. Assessing State compliance with obligations to fulfill economic and social rights: a methodology and application to the states of Brazil. In: PIOVESAN, Flávia; SOARES, Inês Virgínia Prado (coords.). **Direito ao desenvolvimento**. Belo Horizonte: Fórum, 2010, p. 425-426.

5 GABARDO, Emerson. **Princípio constitucional da eficiência administrativa**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 245.

6 DALY, Herman E. Crescimento Sustentável? Não, obrigado. **Ambiente & Sociedade**. Campinas, v. 7, n. 2, p. 197-202, jul./dez. 2004, p. 198.

ao mundo como um guia do desenvolvimento, rivalizando, assim, com o PIB *per capita*. Buscava uma medida tão simples como o PIB – com uma única cifra – mas que não fosse tão cega no tocante aos aspectos sociais da vida humana. Assim nasceu o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH), que além de medir a renda, capta, também, índices de longevidade e escolaridade.⁷

Uma vez superado o ultrapassado índice para medição de desenvolvimento econômico relacionado ao simples crescimento econômico, surgiu o IDH. Este novo índice, que mede renda, longevidade e educação, representou considerável progresso. Hoje ele é um dos principais indicadores do Relatório para o Desenvolvimento Humano -divulgado anualmente⁸ - e considerado pela ONU como um importante instrumento no progresso do desenvolvimento humano no mundo.

No mesmo sentido, após a ratificação do conceito de desenvolvimento sustentável na Conferência Rio-92, em 2015 os 193 países membros da ONU aprovaram os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS) a serem concretizados até o ano de 2030. Esse documento é um compromisso dos países em tomar medidas mais dinâmicas para erradicar a pobreza e viabilizar ações de desenvolvimento em escala mundial⁹. Entre os importantes objetivos, os ODS's 1 e 10 - erradicar a pobreza e redução das desigualdades -, mostram-se como primordiais, em se tratando do estudo das políticas tributárias como instrumento de redução das desigualdades sociais e da garantia da proteção dos direitos fundamentais.

Observa-se, assim, que a definição contemporânea de desenvolvimento leva em consideração diversas dimensões, não se restringindo ao aspecto econômico. A interdependência do aspecto econômico com os eixos humano e social é justamente um dos pontos cruciais do conceito que o diferenciam da noção de crescimento puro e simples.

No Brasil, a Magna Carta, em seu art. 3.º, ao tratar dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, além de apontar a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades sociais e regionais (inc. III), estabelece, em seu inc. II, a garantia do desenvolvimento nacional como sendo um dos seus propósitos. Depreende-se, de uma simples leitura desse dispositivo, que o constituinte elencou como objetivo fundamental da República brasileira não o simples desenvolvimento econômico, tido como sinônimo de crescimento econômico, mas, sim, o desenvolvimento nacional, bem mais amplo e abrangente que aquele, cujo objetivo fundamental não se restringe a um mero crescimento econômico, mas, acima de tudo, ao desenvolvimento de toda a nação brasileira.

Assim, a noção de desenvolvimento preconizada pela Constituição de 1988 diverge da visão marcadamente liberal difundida por volta dos anos 60. A satisfação ao conceito de desenvolvimento, para além da preocupação exclusiva com a opulência econômica e o desenvolvimento dos mercados, está intimamente ligada

7 VEIGA, José Eli da. **Para entender o desenvolvimento sustentável**. São Paulo: Editora 34, 2015, p. 14-15.

8 De acordo com último relatório divulgado pelo PNUD, o Brasil caiu cinco posições e agora é o 84º dos 189 países no ranking do IDH. Os dados do relatório atual são de 2019. No documento anterior, que analisou os dados de 2018, o Brasil ocupava a 79º da lista.

9 PLATAFORMA AGENDA 2030. **Conheça a Agenda 2030**: o plano de ação global para mudar o mundo até 2030.

ao valor da solidariedade. Ou seja, vincula-se à busca da redução das desigualdades entre os cidadãos e, sobretudo, das distâncias entre as posições existentes na sociedade. Ademais, reclama a postura interventiva de uma Administração Pública inclusiva, por meio de ações universalizadas que possibilitem condições condignas a todos os cidadãos¹⁰. Desenvolver “sem deixar ninguém para trás”. É com este apelo que encerra o texto da Agenda 2030.

Nessa senda, José Afonso da Silva¹¹ esclarece que, “se o desenvolvimento não elimina a pobreza absoluta, não propicia um nível de vida que satisfaça as necessidades essenciais da população em geral, ele não pode ser qualificado de sustentável”.

Raimundo Falcão¹², por sua vez, é enfático ao afirmar que desenvolvimento não é apenas crescimento econômico ou simples produção de riqueza. Desenvolvimento pressupõe distribuição ou redistribuição da riqueza em favor do bem-estar social.

No mesmo sentido, Amartya Sen¹³ preceitua que o desenvolvimento transcende a acumulação de riqueza e o crescimento do PIB e de outras variáveis, simplesmente relacionadas à renda. O desenvolvimento deve estar diretamente ligado à melhora da vida que se leva e das liberdades desfrutadas.

Segundo Sen¹⁴, só há desenvolvimento quando os benefícios do crescimento servem à ampliação das capacidades humanas, entendidas como o conjunto das coisas que as pessoas podem ser ou fazer na vida. O seu objetivo básico deve ser ampliar as liberdades humanas, expandindo a capacidade das escolhas que as pessoas possam fazer para ter vidas plenas e criativas. Para a sua concretização requer a remoção das principais fontes de privação de liberdade: pobreza e tirania, carência de oportunidades econômicas e destituição social sistemática, negligência dos serviços públicos e intolerância ou interferência de Estados repressivos.

Nada obstante, como não poderia deixar de ser - notadamente quando se está diante de países em desenvolvimento e, sobretudo, com tamanha desigualdade social como o Brasil -, o apontado autor não considera que o desenvolvimento de uma nação prescindia do crescimento econômico, do aumento das rendas, da industrialização ou da modernização. Ao contrário, para Sen o crescimento econômico não é um fim em si mesmo, contudo, ele é um importante meio para promover a liberdade dos membros da sociedade, propiciando acesso a recursos indisponíveis para exercício de uma autonomia¹⁵ e, porque não dizer, ao exercício pleno da dignidade humana.

10 HACHEM, Daniel Wunder. A noção constitucional de desenvolvimento para além do viés econômico: reflexos sobre algumas tendências do Direito Público brasileiro. **A&C - Revista de Direito Administrativo & Constitucional**, Belo Horizonte, v. 13, n. 53, jul./set. 2013, p. 150-151.

11 SILVA, José Afonso da. **Direito ambiental constitucional**. 4. Ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 67.

12 FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Direito econômico** (teoria fundamental). São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p. 91.

13 SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. Tradução de Laura Teixeira Motta; revisão técnica Ricardo Doniselli Mendes. São Paulo: Companhia das Letras, 2000, p. 28-29.

14 SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. Tradução de Laura Teixeira Motta; revisão técnica Ricardo Doniselli Mendes. São Paulo: Companhia das Letras, 2000, p. 28-29.

15 *Ibidem*. p. 25-27.

Por fim, resta compreendido que é preciso pensar alternativas que contemple, a um só tempo, crescimento sustentado compatível com o desenvolvimento sustentável - modelo adotado pela CF/88¹⁶ -, o que perpassa, necessariamente, pela redução das desigualdades sociais - marca registrada do país - e pelo desenvolvimento humano.

No contexto proposto, o problema da desigualdade será analisado sob as lentes da tributação. Para esse desiderato, nos tópicos que se seguem, busca-se evidenciar que o atual modelo adotado no Brasil - com enfoque na tributação indireta -, além de fiscalmente injusto, é causa de injustiça social. Ademais, será demonstrado que o direito fundamental ao mínimo existencial é um direito de eficácia plena, e como tal, passível de ser exigido judicialmente.

3. BRASIL: SUBDESENVOLVIDO APESAR DE RICO

A desigualdade social de um país - acima da própria pobreza em si -, é o fator que mais impacta o bem estar da comunidade. A ampliação das desigualdades não gera consequências nefastas apenas para os pobres. Esse sentimento de injustiça acaba por contaminar toda a sociedade, acarretando o agravamento das divisões de classes e o conseqüente abalo da confiança entre desiguais.¹⁷

Com efeito, "Ninguém pode negar que a injustiça na distribuição de renda é uma das principais causas da violência, do descrédito ao Estado e das crescentes tensões sociais, com reflexos tanto no campo como na cidade".¹⁸

Apesar de ser a 12ª maior economia do mundo¹⁹, paradoxalmente, vem crescendo no Brasil o contingente de pessoas que vivem em situação de pobreza ou extrema pobreza, sendo inequívoco que o modo como o sistema tributário nacional se encontra engendrado no país contribui para esse quadro de iniquidades.

Em vista disso, pode-se dizer que o país, apesar de rico, prossegue subdesenvolvido, eis que paralelamente ao crescimento econômico, não se opera a correlata distribuição da riqueza e oportunidades à promoção do desenvolvimento humano em suas múltiplas dimensões, condição para se atingir um verdadeiro desenvolvimento²⁰. "Nenhum Estado pode ser considerado desenvolvido se mantiver uma estrutura social caracterizada por vertentes simultâneas de riqueza e pobreza"²¹. Nesse tocante, o Estado tem diante de si o desafio de implementar políticas capazes de compatibilizar os interesses do ser humano no aspecto individual e coletivo e o desenvolvimento econômico do país.

16 A CF/88 buscou contemplar em um mesmo projeto político os três pilares do desenvolvimento sustentável, quais sejam: erradicar a pobreza e reduzir as desigualdades sociais (artigo 3º, I e II), estabelecimento de uma ordem econômica sustentável (artigo 170, VI) e o dever de tutela ecológica atribuída ao Estado e a sociedade (artigo 225, caput).

17 WILKINSON, Richard; PICKETT, Kate. **O Espírito da Igualdade** - Porque Razão as Sociedade Mais Iguatárias Funcionam Quase Sempre Melhor. Trad. Alberto Gomes. Lisboa: Editorial Presença, 2010, p. 283-285.

18 MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito tributário**. 20 ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 27-28.

19 Até o ano de 2020 o Brasil era a 10ª maior economia do mundo. Contudo, o PIB brasileiro tombou 4,1% em 2020, registrando a maior contração desde o início da série histórica atual do IBGE, iniciada em 1996.

20 O conceito de desenvolvimento sustentável, adotado desde a Conferência Rio-92, é amparado por três pilares, os quais precisam existir de forma concomitante: econômico, social e ambiental.

21 RIBEIRO, Ricardo Lodi. O capital no século XXI e a justiça fiscal: uma contribuição de Thomas Piketty para uma reforma tributária no Brasil. **Revista de Direito Público da Economia - RDPE**, Belo Horizonte, ano 13, n. 50, p. 197-228, abr./jun. 2015, p. 234.

De acordo com levantamento de dados feito pelo Banco Mundial, em 2020 o Brasil figurava como o 9º país mais desigual entre os 164 países selecionados, atrás apenas de alguns países africanos, como Moçambique, Suazilândia, República Centro-Africana, São Tomé e Príncipe, Zâmbia, Suriname, Namíbia e África do Sul.²²

Ratificando esses dados, o recém-lançado relatório do IBGE²³ “Síntese de Indicadores Sociais: Uma análise das condições de vida da população brasileira”, ao analisar o índice Gini²⁴, apontou que a partir de 2015, a desigualdade no Brasil passou a aumentar, tendência que se manteve até 2018. Em 2019, o índice Gini do rendimento domiciliar *per capita* do país foi de 0,543, recuando em relação a 2018 (0,545). Concernente à distribuição dos rendimentos, em 2019, os 10% mais ricos concentravam 42,9 da renda total do país e a parcela que compõe o grupo de 5% dos mais ricos, detinham 30,6% da renda – esse grupo aumentou sua participação no rendimento total em 5,3% entre os anos de 2015 e 2019 (29,1% para 30,6%). Nesse mesmo período a renda dos 10% mais pobres caiu 17%, enquanto a do 1% mais rico cresceu 10%.²⁵

Em um círculo vicioso, a desigualdade econômica - desencadeada pela má distribuição de renda - é fonte geradora de inúmeras desigualdades (alimentação, moradia, segurança, postos de trabalho, educação, saúde etc.), dado que a carência de recursos leva ao menor acesso ou acesso de pior qualidade a esses serviços.

Segundo Clemente Ganz Lúcio²⁶, ex-diretor do Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos (DIEESE), para reverter essa situação, a economia devia estar claramente orientada para um crescimento econômico com geração de emprego e aumento dos salários, incremento da produtividade e uma estrutura tributária progressiva onde quem ganha mais paga mais impostos. Todavia, “no Brasil é o contrário, os mais pobres pagam proporcionalmente mais impostos que os mais ricos”.

Por assim dizer, a progressividade tributária e o princípio da capacidade contributiva funcionam exatamente como instrumentos de redistribuição de rendas e redução das desigualdades sociais. Como pressuposto, ao tributar os detentores de patrimônio e renda na razão inversa da manifestação de riqueza e sobrecarregar a incidência dos tributos indiretos sobre o consumo - gravame que pela sua própria natureza não faz discriminação acerca da condição econômica do contribuinte -, o sistema tributário brasileiro distancia-se de uma lógica pautada na ideia de justiça fiscal e social.²⁷

22 WORLD BANK. **World development indicators**. Washington, DC (2020). Disponível em: <http://wdi.worldbank.org/table>. Acesso: 15 de jul. 2021.

23 IBGE. **Síntese de Indicadores Sociais**: uma análise das condições de vida da população brasileira. 2020/IBGE, Coordenação de População e Indicadores Sociais. - Rio de Janeiro: IBGE, 2020.

24 No Brasil, a desigualdade econômica é avaliada utilizando-se, mais usualmente, o coeficiente de Gini de análise de renda. Essa forma de analisar a desigualdade é um parâmetro internacional e varia de 0 a 1, e quanto mais perto de 1, maior é a concentração de renda naquele país, demonstrando a desigualdade.

25 IBGE. **Síntese de Indicadores Sociais**: uma análise das condições de vida da população brasileira. 2020/IBGE, Coordenação de População e Indicadores Sociais. - Rio de Janeiro: IBGE, 2020.

26 LÚCIO, Clemente Ganz. Custo de vida, emprego e desemprego, cesta básica, tarifas públicas, salário mínimo: a análise do DIEESE. **Jornal Brasil Atual**. Entrevistadora Nahama Nunes. 10/2/2019.

27 RIBEIRO, Ricardo Lodi. O capital no século XXI e a justiça fiscal: uma contribuição de Thomas Piketty para uma reforma tributária no Brasil. **Revista de Direito Público da Economia - RDPE**, Belo Horizonte, ano 13, n. 50, p. 197-228, abr./jun. 2015.

Não há que se olvidar que os objetivos de combate à pobreza e redução das desigualdades somente poderão ser alcançados através de eficientes políticas públicas tributárias, que a par de preservar o patrimônio e a renda mínima da população mais pobre - garantindo condições dignas de existência -, seja focada na progressividade dos impostos considerando a capacidade contributiva.

Outrossim, diante da desigualdade social e econômica que grassa no país, decorrente de uma má distribuição de renda e riquezas, faz-se necessário perquirir qual o papel que a tributação vem desempenhando no Brasil. E mais, se este instrumento está servindo à promoção da justiça social ou, ao contrário, contribuindo para ampliar as mazelas.

Por fim, mostra-se relevante investigar os aspectos que levaram a esta situação - tal como o modo em que se encontra estruturado o sistema tributário brasileiro -, bem como traçar um paralelo entre as políticas públicas com os objetivos fundamentais elencados na Constituição Federal, entre eles a garantia do mínimo existencial.

4. **ESTRUTURA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E O IDEAL DE JUSTIÇA SOCIAL**

O modo como o sistema tributário se encontra delineado em um país influi na distribuição de renda dos cidadãos, dado que a escolha de como os recursos serão captados junto à sociedade e, posteriormente, devolvidos a ela - na forma de serviços públicos -, pode culminar com a redistribuição da riqueza ou provocar uma maior concentração.²⁸

Nesse sentido, sustenta Conti²⁹ que a tributação progressiva é a forma de tributação que melhor atende ao princípio da capacidade contributiva, igualando o sacrifício social dos contribuintes e obtendo a igualdade vertical.

Igualmente, Thomas Piketty³⁰ assevera que a adoção de um sistema tributário progressivo é o modo mais justo de redistribuir as rendas e combater à desigualdade social, “mas respeitando a propriedade privada e a livre concorrência”. Por isso, “o imposto progressivo exprime de certa forma um compromisso entre justiça social e liberdade individual”.

Nessa esteira, mesmo pensadores mais liberais como John Rawls³¹ - que embora defendesse a proporcionalidade como um dos princípios da justiça como equidade, sob o argumento de que essa modalidade de tributação seria a mais adequada ao estímulo da produção -, reconheceu que nos sistemas tributários de países em que havia maior desigualdade social, a progressividade dos impostos sobre a renda era medida exigida pelos princípios da liberdade, da igualdade equitativa de

28 ROSSIGNOLI, Marisa, SANESHIMA, Critiano Floriano. Desenvolvimento, distribuição de renda e sistema tributário brasileiro: algumas inter-relações. **Revista de Direito UFMS**, v. 3, 2017, p. 217-240, p. 231.

29 CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996.

30 PIKETTY, Thomas. **O Capital no Século XXI**. Trad. Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 492.

31 RAWLS, John. **Uma Teoria da Justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 1997, p. 307.

oportunidades e da diferença. Da mesma forma, conquanto Klaus Tipke³² entenda que a progressividade rompe com a igualdade, reconhece que, pelo princípio do estado Social, esse rompimento é justificado, tendo por objetivo a distribuição de riquezas.

Em complemento, não se pode olvidar a teoria econômica da utilidade marginal do capital de Stuart Mill. Segundo ela, a riqueza passa a ser menos útil ao seu titular na medida em que aumenta. Portanto, o sacrifício social representado por uma tributação com base numa mesma alíquota seria mais intenso nos segmentos dotados de menor riqueza. Como corolário, para igualar o sacrifício social da tributação, Stuart Mill³³ preconizou a progressividade, com o aumento das alíquotas em razão do aumento da riqueza.

Forçoso reconhecer que em uma sociedade marcada por profundas desigualdades sociais como o Brasil, maior importância é conferida à progressividade tributária, traduzindo-se no instrumento mais ajustado à aplicação do princípio da capacidade contributiva, consubstanciado na solidariedade e na justiça social.

Perfilhando essa visão, Ricardo Lodi³⁴ afirma que o combate às desigualdades sociais pela via da tributação pode se dar não apenas pela redistribuição de renda - através de prestações positivas aos mais pobres oriundas de recursos orçamentários obtidos por meio da tributação dos mais ricos -, mas, também, pela distribuição de rendas, baseada nas receitas e na ideia de divisão justa do ônus fiscal pela capacidade contributiva, por meio da progressividade, a fim de evitar a concentração de renda.³⁵

Seja em sua faceta redistributiva ou distributiva, o que resta patente é que as políticas públicas tributárias, quando bem planejadas, são importantes instrumentos para efetivar e propiciar condições plenas para resgatar a dignidade da população e a redução das desigualdades entre as posições sociais, e não apenas permitir a sobrevivência.

Para tecer considerações sobre a natureza de um sistema tributário, a partir da ideia de equidade, *a priori*, faz-se necessário identificar o perfil do sujeito que de fato participa da arrecadação, e em que montante realiza essa participação. Nesse sentido, saber o tipo de riqueza que costuma ser tributada - e onde irão ser aplicados os recursos arrecadados - traz elementos fundamentais à análise com vistas à identificação do caráter de justiça do sistema tributário.³⁶ No mesmo sentido, Ricardo Lodi³⁷ assevera que:

32 TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 527.

33 MILL, John Stuart. **Princípios de Economia Política**. São Paulo: Abril Cultural, 1983, p. 290.

34 RIBEIRO, Ricardo Lodi. O capital no século XXI e a justiça fiscal: uma contribuição de Thomas Piketty para uma reforma tributária no Brasil. **Revista de Direito Público da Economia - RDPE**, Belo Horizonte, ano 13, n. 50, p. 7-8, abr./jun. 2015.

35 Ricardo Lobo Torres (2005, p. 348) distingue entre os princípios da distribuição e da redistribuição de rendas. Este último teria natureza orçamentária: "Leva em conta simultaneamente as vertentes da receita e da despesa, ao fito de transferir renda dos mais ricos para os pobres e miseráveis. Opera sob a consideração da justiça por transferência, particular subprincípio da justiça distributiva". Já o princípio da distribuição de rendas não se ocupa com as transferências, mas com a tributação de acordo com a capacidade do contribuinte e sua justiça.

36 PORTELLA, André Alves; GUIMARÃES, Rebeca Bárbara. Análise-crítica da proposta de reforma tributária brasileira à luz da concepção de tributação equitativa 105 de Thomas Piketty. **RDIET**, Brasília, v. 15, n. 1, p. 115, Jan-Jun, 2020.

37 RIBEIRO, Ricardo Lodi. O capital no século XXI e a justiça fiscal: uma contribuição de Thomas Piketty para uma reforma tributária no Brasil. **Revista de Direito Público da Economia - RDPE**, Belo Horizonte, ano 13, n. 50, p. 12, abr./jun. 2015.

A justiça de um sistema tributário está na adequada distribuição da carga tributária entre os detentores de patrimônio e renda de um lado, e aqueles que nada têm, senão despesas, de outro. Os objetivos de cada sociedade vão presidir tais escolhas que desaguarão na formulação do seu sistema tributário.

Analisando o modelo tributário adotado no Brasil, observa-se a existência de tributos diretos (que recaem sobre a renda e patrimônio) e tributos indiretos (sobre consumo de produtos e serviços).

É exatamente através da renda e do patrimônio que é possível mensurar de forma individualizada o grau de opulência econômica de um contribuinte. Em vista disso, a tributação que incide sobre tais riquezas - por melhor capturar a capacidade contributiva - possibilita um maior alinhamento com a ideia de justiça fiscal. Em síntese, aquele que tem mais renda e patrimônio paga mais tributos. “Essa progressividade é benéfica para a diminuição das desigualdades sociais, haja vista que tal percentual do patrimônio retirado do contribuinte com mais capacidade econômica pode ser aplicado na melhoria da qualidade de vida daqueles com menos recursos”.³⁸

Diferentemente, o nível de consumo de um determinado indivíduo, conquanto seja um indicativo importante da sua riqueza, somente de forma indireta e imprecisa possibilita o aferimento dessa condição, limitando-se a garantir a igualdade formal dos cidadãos perante a lei, o que no Estado Social revela-se insuficiente. Consequentemente, a tributação sobre o consumo favorece a acumulação de capital, possibilitando um meio inferior de promoção da justiça distributiva.³⁹

Fato incontroverso é que as pessoas que estão na base da pirâmide utilizam a maior parte de seus rendimentos na aquisição de bens de consumo, geralmente composto de itens essenciais à sua própria sobrevivência. Na perspectiva da tributação - ao onerar igualmente os mais abastados e as pessoas que pouco têm - significa que a incidência dos tributos sobre o consumo sobrecarrega, proporcionalmente, mais essas últimas, configurando a regressividade tributária. Trata-se de um modelo de política tributária moral e socialmente miserável e que deve ser fortemente combatido, dado implicar em obstáculo intransponível ao desenvolvimento inclusivo para o conjunto da sociedade.

E para piorar, o produto da arrecadação tributária tampouco é suficientemente investido pelo Estado na promoção de políticas públicas que garantam à população mais carente os direitos sociais previstos constitucionalmente. Conforme *ranking* divulgado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT)⁴⁰, o Brasil é o país com o menor índice de retorno de bem-estar à sociedade.

38 ROSSIGNOLI, Marisa, SANESHIMA, Critiano Floriano. Desenvolvimento, distribuição de renda e sistema tributário brasileiro: algumas inter-relações. **Revista de Direito UFMS**, v. 3, 2017, p. 217-240, p. 232.

39 MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade** - os impostos e a justiça. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 156.

40 IBPT. **Brasil escala ranking mundial das maiores cargas tributárias**. 2021.

Buffon⁴¹ alerta ainda para a possibilidade de desvios criminosos dos recursos públicos:

O mais lamentável, porém, é que os recursos arrecadados sequer chegam a ser empregados em quaisquer áreas de atuação estatal, porquanto, de uma forma inaceitavelmente significativa, são usurpados mediante ações ilícitas, as quais endemicamente permanecem presentes na cultura nacional.

A carga tributária do Brasil, diferentemente do que é comumente propalado, não é “a mais alta do mundo”, sendo comparável à média da OCDE e dos países desenvolvidos, girando em torno de 35,21%⁴². Porém, o que se deve atentar não é para o tamanho da carga tributária, e sim pela sua composição que cristaliza as desigualdades e pelo retorno à sociedade. No Brasil, diferentemente da maioria dos países desenvolvidos, a tributação sobre o consumo é muito superior à que incide sobre a renda.

Destarte, o sistema tributário brasileiro, distanciando-se do ideal de justiça social, é altamente regressivo, com prevalência da tributação sobre o consumo, em detrimento da tributação sobre renda e patrimônio, contribuindo de modo decisivo para a concentração de renda e a desigualdade social. Segundo dados colhidos junto à Receita Federal, referente à carga tributária no ano de 2018, cerca de 25% da arrecadação no país foi oriunda da incidência sobre renda e patrimônio, enquanto algo em torno de 50% decorreu da incidência sobre consumo de bens e serviços.⁴³

Corroborando esse entendimento, Hugo de Brito Machado⁴⁴ afirma que “A tributação recai de forma proporcionalmente mais pesada sobre a classe média, enquanto as políticas governamentais somente contemplam programas assistencialistas, ao invés de lançar bases estruturais para um desenvolvimento social sustentável”.

Denota-se, por conseguinte, que a estruturação do sistema tributário no Brasil tem como escopo atender aos interesses de arrecadação do Estado, a partir da perspectiva liberal de neutralidade e de eficiência econômica, e não à ideia de justiça fiscal, de combate à desigualdade ou de fortalecimento do Estado Social.⁴⁵

Como bem salientado por Ricardo Lodi⁴⁶, não há que se olvidar que o sistema tributário brasileiro é “marcado por uma iniquidade regressiva escondida por trás do discurso hegemônico quanto ao caráter asfixiante de uma carga tributária afugentadora dos investimentos”. Imperioso desmontar essas armadilhas construídas pelos beneficiários da concentração de renda, promovendo a maior tributação do patrimônio, heranças e rendas dos mais ricos a fim de aliviar a carga fiscal dos consumidores e dos assalariados.

41 BUFFON, Marciano. A extrafiscalidade e direitos fundamentais: a introdução do interesse humano na tributação. *In*: Direito tributário em questão: **Revista da FESDT**/ Fundação Escola Superior de Direito Tributário. n. 3. Porto Alegre: FESDT, 2009. p. 160.

42 BRASIL. RECEITA FEDERAL. **Carga Tributária 2018**, p. 14.

43 BRASIL. RECEITA FEDERAL. **Carga Tributária 2018**, p. 14.

44 MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito tributário**. 20 ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 26.

45 RIBEIRO, Ricardo Lodi. O capital no século XXI e a justiça fiscal: uma contribuição de Thomas Piketty para uma reforma tributária no Brasil. **Revista de Direito Público da Economia - RDPE**, Belo Horizonte, ano 13, n. 50, p. 13, abr./jun. 2015.

46 *Ibidem*, p. 35.

Nesse diapasão, a política tributária pode ser eficazmente utilizada como instrumento de redistribuição de rendas e promoção da justiça social, para tanto, faz-se necessária uma reforma tributária igualitária *pro societate*. Só assim haverá efetivamente justiça fiscal, propiciadora de uma redistribuição de renda e de justiça social.

Todavia, conforme alertado por Domingos e Cunha⁴⁷, diante da crise institucional estabelecida no Brasil, mesmo que a arrecadação seja efetivada de forma adequada e se tenha uma distribuição coerente dos tributos auferidos, não haverá justiça social enquanto persistirem os inúmeros desvios de verbas e o sangramento dos cofres públicos.

Em suma, não se trata, portanto, apenas de arrecadação ou distribuição dos tributos, mas também de uma adequada gestão desses valores, dado que, apenas com a convergência de todos estes elementos será possível se pensar em uma efetiva justiça social tributária.

5. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: LIMITAÇÃO CONSTITUCIONAL AO PODER DE TRIBUTAR

Nas democracias, a tributação é condição para a própria sobrevivência do Estado. É o meio que ele se utiliza para obter fonte de receita indispensável à implementação das diversas políticas públicas visando à concretização do bem comum. Em última análise, essa é a razão de existir do próprio Estado⁴⁸. Contudo, o poder de tributar tem limites, entre eles a capacidade contributiva.

A tributação, além de não poder retirar a condição de desenvolvimento econômico de uma sociedade pela máxima tributação (tributação confiscatória), tampouco pode ser irrisória a ponto de impossibilitar os recursos necessários para uma redistribuição da renda e equalização das diferenças sociais, sob pena de se transformar em um elemento agravante das distorções econômico-sociais em uma sociedade⁴⁹. Esse equilíbrio é o que Hack⁵⁰ denominou de sustentabilidade da tributação.

Não se pode descurar que a busca pela melhoria das condições sociais dos membros de uma sociedade perpassa necessariamente pela ampliação da igualdade de oportunidades. Nesse tocante, o tributo representa um dos mais destacados instrumentos para a correção das distorções sociais e diferenciação social/funcional. Malgrado, para que possa atingir esses objetivos, de vital importância considerar a capacidade contributiva dos contribuintes, de modo a onerar de forma equivalente às distorções da capacidade econômica de seus membros.⁵¹

47 DOMINGOS, Terezinha de Oliveira; CUNHA, Leandro Reinaldo da. A tributação como instrumento de concretização da dignidade da pessoa humana em face do desenvolvimento. (coord) TAVARES NETO, José Querino; FEITOSA, Raymundo Juliano Rego. **25 anos da Constituição Cidadã**: Os Atores Sociais e a Concretização Sustentável dos Objetivos da República – Florianópolis: FUNJAB, 2013. p. 20.

48 BUFFON, Marciano. **Tributação e Dignidade Humana**: entre direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009a, p. 151.

49 COSTA-CORRÊA, André Luiz. Considerações sobre a eficiência tributária para uma tributação no século XXI. **Revista Brasileira de Direito e Justiça**./Brazilian Journal of Law and Justice, Revista Científica do Setor de Ciências Jurídicas da Universidade Estadual de Ponta Grossa. Ponta Grossa: Editora UEPG, 2017- 2017, 1 (1), p. 125-149, Jul./Dez. 2017, p. 125.

50 HACK, Érico. **Sustentabilidade da tributação e a finalidade do tributo**. II Seminário sobre Sustentabilidade da FAE. Curitiba: FAE, 2007, p. 5.

51 VITA, Jonathan Barros. As novas funções dos tributos no sistema social: distributividade como forma de promoção da democracia e da liberdade. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (org.). **Tributação: democracia e liberdade** – em homenagem à Ministra Denise Martins Arruda. São Paulo: Noeses, 2014. p. 662.

O princípio da capacidade contributiva⁵² - inspirado no ideal de justiça distributiva - está previsto no artigo 145, § 1º, da CF/88, representando o vínculo essencial entre a tributação e a solidariedade social - considerado um dos sustentáculos do Estado Democrático de Direito⁵³. Ou seja, o contribuinte cumpre com seu dever de solidariedade no meio social quando efetivamente contribui para a manutenção dos gastos estatais - através do recolhimento dos tributos que lhe são exigíveis - na exata medida de suas possibilidades. Portanto, pelos ditames da justiça social, deve haver uma cooperação entre a sociedade visando o bem comum.

Como bem sintetiza Zilveti⁵⁴, a capacidade contributiva tem como principal qualidade possibilitar ao Estado a prática da Justiça Fiscal, compatibilizando o potencial econômico do contribuinte com o imposto que lhe seja atribuído o pagamento.

O ajuste ao princípio da capacidade contributiva passa por limitadores externos, de observância cogente, os quais são o mínimo existencial, em uma das extremidades, e o confisco, na extremidade oposta. Nesse tocante, Ricardo Lobo Torres⁵⁵ leciona que “a capacidade contributiva começa além do mínimo necessário à existência humana digna e termina aquém do limite destruidor da propriedade”.

Dito de outra forma, a capacidade contributiva é o limite constitucional ao poder de tributar. Assim como o princípio da reserva de lei estabeleceu um limite formal à tributação, o princípio da capacidade contributiva estabeleceu um limite material: onde não houver capacidade contributiva, não deve haver tributação.

Como corolário, se de um lado a tributação é um instrumento para a concretização dos mandamentos constitucionais voltados à satisfação do bem comum, por outro, há um espaço garantido pela dignidade humana em que a tributação não pode adentrar, sob pena de ofensa a um dos elementos que compõe o conteúdo essencial da dignidade: o mínimo existencial. Pode-se dizer então que “os tributos nascem a partir dos direitos fundamentais do homem, buscam a sua garantia e são por estes limitados”⁵⁶.

Conforme salientado por Cesarino Pessôa⁵⁷, ainda que inicialmente, o princípio da capacidade contributiva tenha sido interpretado no Brasil como norma meramente programática, posteriormente ele evoluiu, passando a ser reconhecido como uma norma de eficácia plena, cujo objetivo seria proteger os interesses do contribuinte contra a natural voracidade do fisco, estabelecendo um limite material à incidência de tributos.

52 É preciso distinguir entre a capacidade econômica - soma total do patrimônio e os rendimentos de uma dada pessoa de direito privado - da capacidade contributiva - correspondente à parcela de riqueza que supera o mínimo necessário para a satisfação das necessidades básicas individuais. Esse último é que deve ser considerado para efeito de tributação.

53 YAMASHITA, Douglas. Princípio da Solidariedade em Direito Tributário. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (coords.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 59-60.

54 ZILVETI, Fernando Aurélio. Capacidade Contributiva e Mínimo Existencial. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (coord.). **Direito Tributário** - Estudos em Homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998, p. 41.

55 TORRES, Ricardo Lobo. **Os Direitos Humanos e a Tributação**: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 138.

56 PIRES, Adilson Rodrigues. O processo de inclusão social sob a ótica do direito tributário. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TORRES, Heleno Taveira (orgs.). **Princípios de direito financeiro e tributário** - Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 82-83.

57 PESSÔA, Leonel Cesarino. Redução da desigualdade, política tributária e a Constituição. **Revista Brasileira de Direito Constitucional**. RBDC N. 18 - jul./dez. 2011, p. 181.

Malgrado, a despeito dos impostos diretos, em regra, não incidirem em face das pessoas cuja renda não supera o mínimo vital, o mesmo não pode ser dito em relação aos impostos indiretos, tais como o ICMS e IPI, por exemplo. Nesses tributos, cuja característica principal é a regressividade, pelo fenômeno da repercussão fiscal, quem arca com o sacrifício econômico do imposto são os consumidores finais (contribuinte de fato), independente do seu poderio econômico.

Assim, enquanto a tributação direta - base do sistema tributário progressivo - atende ao princípio da capacidade contributiva, agravando de modo mais contundente as pessoas com maior capacidade econômica. Por outro lado, a tributação indireta possui caráter nitidamente regressivo, onerando igualmente os mais ricos e os mais carentes, violando o princípio da capacidade contributiva e, conseqüentemente, o direito ao mínimo existencial, dado subtrair do indivíduo o fundamental direito de prover a si e a seus familiares dos recursos indispensáveis a uma existência digna e da oportunidade de desenvolvimento e ampliação das capacidades.

Em vista disso, forçoso reconhecer que o sistema tributário brasileiro, focado na tributação indireta, é um modelo, fiscal e, principalmente, socialmente injusto, responsável pela concentração de rendas e pelas iniquidades sociais que de modo tão cruel atingem boa parte da população, em manifesta afronta aos objetivos fundamentais da Constituição de 1988 - e dos ODS da Agenda 2030, ratificados pelo Brasil - em especial os objetivos de reduzir as desigualdades sociais e de erradicação da pobreza e marginalização.

Ao fim e ao cabo, inequívoco que os princípios da capacidade contributiva e progressividade - em complemento com uma adequada e ética gestão dos valores arrecadados - são importantes instrumentos tributários que, corretamente empregados, influenciam decisivamente na redução das desigualdades sociais, contribuindo para a promoção do desenvolvimento sustentável.

5.1. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E MÍNIMO EXISTENCIAL

No que tange ao mínimo existencial como limite externo do princípio da capacidade contributiva - interesse maior deste artigo -, essa interpretação implica no reconhecimento de uma zona de mínimo vital - limitadora material da atuação tributária -, na qual não pode haver, em hipótese alguma, tributação. Embora não esteja previsto expressamente na Constituição, a sua tutela está implícita no ordenamento jurídico, consubstanciado no direito à vida e na dignidade da pessoa humana.

Como pressuposto, não se pode conceber um sistema tributário, cunhado sob a égide do princípio da capacidade contributiva, a cobrança de impostos sobre a renda mínima necessária para uma vida digna. Logo, a mera observância da progressividade da tributação não é bastante em si mesma para determinar que um

sistema seja justo. Para tanto, indispensável que efetivamente respeite a capacidade contributiva, revelando que a incidência de impostos não alcance a renda mínima para a sobrevivência digna do cidadão e de sua família.⁵⁸

Klaus Tipke⁵⁹ já definia a capacidade contributiva de forma bastante alinhada à ideia de mínimo existencial: “[...] deve-se assim definir o princípio: Cada qual deve pagar impostos de conformidade com o montante de sua renda, desde que este ultrapasse o mínimo existencial e não deva ser empregado para obrigações privadas inevitáveis”.

Destarte, o princípio da capacidade contributiva e o mínimo existencial estão intrinsecamente relacionados, uma vez que a existência da capacidade para contribuir somente é aferível quando, no caso concreto, há riqueza acima do mínimo vital. Nesse sentido, Buffon⁶⁰ preleciona que:

[...] em qualquer modelo estatal – e no Estado Social principalmente – é inadmissível que o cidadão desprovido de capacidade para prover o seu próprio sustento seja compelido a contribuir para o Estado, especialmente quando este lhe sonega aquilo de mais básico que prometeu prover (saúde, educação, segurança, habitação, salário digno, etc.).

Nessas tintas, considerando a obrigação constitucional assumida pelo Estado brasileiro de salvaguardar e promover os direitos humanos fundamentais, caberá ao Estado implementar políticas públicas para a consecução desses objetivos (art. 3.º da CF), ao tempo em que deverá se abster de tributar o patrimônio afetado para a consecução do mínimo existencial.

Todavia, definir os contornos do mínimo existencial mostra-se uma tarefa assaz difícil, pois - ao menos no caso brasileiro - não há uma definição constitucional ou legal. No entanto, há quem o defina como as condições para o exercício da liberdade⁶¹, sendo entendido como a possibilidade de se fazer escolhas as quais apenas se mostram tangíveis quando presentes determinados pressupostos materiais.

Ademais, consoante Daniel Sarmento⁶², é preciso atentar para as “variações socioculturais significativas em relação ao que se concebe como necessidades básicas”, dado que uma necessidade que pode em algum momento da história sequer existir - como acesso à energia elétrica -, no transcurso temporal pode se revelar como indispensável. Malgrado, com bem salienta o autor, não obstante as variações referidas, há exigências mínimas que o são pela própria natureza humana, a exemplo do acesso à água, moradia e saúde.

58 GRUPENMACHER, Betina Treiger. Das exonerações tributarias. Incentivos e benefícios fiscais. GRUPENMACHER, Betina Treiger; CAVALCANTE, Denise Lucena; RIBEIRO, Maria de Fatima; QUEIROZ, Mary Elbe. **Novos Horizontes da Tributação**: Um diálogo Luso – Brasileiro. Coimbra: Almedina, 2012. p. 48.

59 TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012, p. 21.

60 BUFFON, Marciano. **Tributação e Dignidade Humana**: entre direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009a, p. 181.

61 TORRES, Ricardo Lobo. **Os Direitos Humanos e a Tributação**: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 30.

62 SARMENTO, Daniel. **Dignidade da Pessoa Humana na Ordem Constitucional Brasileira: conteúdo, trajetórias e metodologia**. Tese apresentada no concurso público para Professor Titular de Direito Constitucional da Faculdade de Direito da Universidade do Estado do Rio de Janeiro – UERJ/RJ. Rio de Janeiro, 2015, p. 215-216

Grosso modo, pode-se dizer que para a determinação da quantia qualificada como mínimo existencial, e que deve servir de norte ao legislador, faz-se necessário à utilização de dados oficiais fidedignos. Nesse sentido, Fernando Aurélio Zilveti⁶³ leciona que:

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

Diante disso, abre-se espaço para uma indagação sobre a quantificação do mínimo existencial, sob a perspectiva da tributação. Utilizando-se do levantamento do Dieese - tomando por pressuposto os direitos apontados no artigo 7º, IV da CF/88 -, a entidade apresentou para março de 2021, um salário mínimo de R\$ 5.315,74 como sendo o necessário para a população arcar adequadamente com os custos mensais, tomando-se como referência uma família constituída por dois adultos e duas crianças. Valor encontrado muito diverso do salário mínimo então vigente - R\$ 1.100,00.⁶⁴

Ou seja, em tese, a família cuja renda estivesse dentro dessa margem apontada pelo Dieese - renda de até R\$ 5.315,74 -, não deveria ser onerada com o pagamento de impostos, dado que tais valores são o indispensável para viver com dignidade.

Enfim, conforme Valle e Aveiro⁶⁵, a proteção do mínimo existencial dos fluxos da tributação tem como primeiro destinatário o legislador que, verificando as especificidades do tributo em questão deve regulá-lo de modo a proteger aquele piso material, sob pena de intervenção judicial visando assegurar a eficácia desse primado Constitucional.

5.2. MÍNIMO EXISTENCIAL COMO COROLÁRIO DA DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA

O mínimo existencial corresponde ao núcleo essencial dos direitos humanos fundamentais, destinado a assegurar as condições indispensáveis à subsistência da pessoa e ao exercício pleno de suas liberdades, razão pela qual não pode ser

63 ZILVETI, Fernando Aurélio. Capacidade Contributiva e Mínimo Existencial. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (coord.). **Direito Tributário** - Estudos em Homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998, p. 217.

64 DIEESE. **Pesquisa nacional da Cesta Básica de Alimentos**: Salário mínimo nominal e necessário. 2021.

65 VALLE, Maurício Dalri Timm do; AVEIRO, Júlio da Costa Rostirola. O mínimo existencial e a tributação. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário** - RDIET, Brasília, v. 12, nº 2, jul-dez, 2017. p. 114.

relativizado. Está intimamente ligado ao princípio da dignidade da pessoa humana, consistente no reconhecimento de que todos são importantes e merecedores do mesmo respeito e consideração por parte do Estado e da comunidade.

Para Torres⁶⁶ o mínimo existencial corresponde a um direito constitucional imediatamente exigível, “[...] condições mínimas de existência humana digna que não pode ser objeto de intervenção do Estado e que ainda exige prestações estatais positivas”. Ainda, segundo o autor: “Sem o mínimo necessário à existência cessa a possibilidade de sobrevivência do homem e desaparecem as condições iniciais da liberdade. A dignidade humana e as condições materiais da existência não podem retroceder aquém de um mínimo”.

Contudo, o mínimo existencial - indispensável para viver em condições de dignidade, não pode ser confundido com o mero “mínimo vital” ou “mínimo de sobrevivência”, e sim ao indispensável para viver uma vida plena. Nesse sentido, pontuam Sarlet e Fensterseifer⁶⁷: “Não deixar alguém sucumbir à fome certamente é o primeiro passo no tocante à garantia de um mínimo existencial, mas não é o suficiente para garantir uma existência digna”.

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal (STF) brasileiro, já reconheceu a dignidade como um metacritério para garantir o mínimo a uma existência digna⁶⁸. Inclusive, o STF tem entendido acerca do mínimo existencial, não ser cabível o princípio da reserva do possível para o descumprimento de direitos de relevância social, como é o caso da proteção à saúde.

Trilhando o mesmo entendimento, Clèmerson Clève (2003) esclarece que a CF/88 não visa apenas políticas assistenciais para um mínimo da sobrevivência, e sim o máximo possível:

Os direitos sociais não têm a finalidade de dar ao brasileiro, apenas, o mínimo. Ao contrário, eles reclamam um horizonte eficácia progressivamente mais vasto, dependendo isso apenas do comprometimento da sociedade e do governo e da riqueza produzida pelo país. Aponta, a Constituição Federal de 1988, portanto, para a ideia de máximo, mas de máximo possível (o problema da possibilidade).⁶⁹

Assim, sem a possibilidade de acesso a condições existenciais mínimas, não há que se falar no usufruto das liberdades reais ou fática, tampouco em um padrão de vida compatível com a dignidade humana, dado que um piso mínimo de condição existencial é imprescindível para o exercício dos demais direitos fundamentais em variadas vertentes⁷⁰. Consequentemente, a dignidade da pessoa humana também representa um limite à tributação.

Ao tratar sobre a capacidade contributiva como limite da tributação, Casalta

66 TORRES, Ricardo Lobo. **O direito ao mínimo existencial**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 70.

67 SARLET, Ingo Wolfgang; FENSTERSEIFER, Tiago. **Curso de Direito Ambiental**. Rio de Janeiro: Forense. 2020, p. 286

68 SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade (da Pessoa) Humana e Direitos Fundamentais na Constituição Federal de 1988**. 10ª ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2019, p. 139.

69 CLÈVE, Clèmerson Merlin. A eficácia dos direitos fundamentais sociais. **Revista Crítica Jurídica**, Curitiba, n. 22, jul./dez. 2003, p. 17.

70 SARLET, Ingo Wolfgang; FENSTERSEIFER, Tiago. **Curso de Direito Ambiental**. Rio de Janeiro: Forense. 2020, p. 285.

Nabais⁷¹ testifica que o legislador deve atender a um mínimo de igualdade como ponto de partida, permitindo que o cidadão satisfaça as necessidades primárias (alimentação, saúde etc.); e a um mínimo como ponto de chegada, para a obtenção de crescimento pessoal e atributos econômicos. Para o autor, o princípio tem dois significados: é pressuposto da tributação, ao se basear na capacidade econômica, representando um “mínimo lógico exigível”; e, por outro lado, é um parâmetro constitucional.

Logo, a fim de garantir uma vida com dignidade, tal como preconizado na Carta Constitucional, o Estado deve atentar para o princípio da capacidade contributiva, cujo objetivo é justamente proteger a liberdade individual, assim como os meios de subsistência. Por consequência, se a renda não ultrapassar esse patamar o cidadão não estará em condições de arcar com as despesas públicas por intermédio da contribuição. Tipke e Yamashita⁷² asseveram que o mínimo existencial pode ser extraído da dignidade da pessoa humana e do Princípio do Estado Social, de modo que “O Estado não pode, como Estado Tributário, subtrair o que, como Estado Social, deve devolver”.

Para a consecução desses objetivos, o Estado possui obrigações de natureza positiva e negativa. Na forma positiva, o mínimo existencial se revela através do dever de promover políticas públicas que garantam esse direito. Por sua vez, na forma negativa, o mínimo existencial se reflete no campo tributário como um direito subjetivo em face da intervenção Estatal no patrimônio mínimo afetado para a consecução do mínimo existencial e a justa oportunidade de obter crescimento pessoal e econômico. Tratando das facetas positiva e negativa, Sarlet⁷³ aduz que “se o mínimo existencial é aquilo que o Estado, em todo o caso, deve assegurar positivamente, também é aquilo que o Estado deve respeitar por força de um dever de não intervenção”.

Em conclusão, se um lado é vedado ao Estado tributar o mínimo essencial, indispensável a uma existência digna, por outro, é sua obrigação constitucional, no exercício de seus deveres nucleares, assegurar a todos, sem exceção, o direito a esse mínimo. Nada obstante, nem sempre o Estado administra os tributos com a eficiência necessária para cumprir com o compromisso constitucional de efetivação dos direitos fundamentais, mesmo aqueles tidos essenciais pela Constituição Federal, o que pode acarretar a intervenção do Poder Judiciário, tendente a garantir tais direitos, conforme será tratado no tópico a seguir.

6. MÍNIMO EXISTENCIAL A PARTIR DA PERSPECTIVA JURÍDICA DA SUA JUSTICIABILIDADE

Conforme já dito alhures, o mínimo existencial - identificado como o núcleo essencial e sindicável da dignidade da pessoa humana, é um direito de eficácia plena, e como tal, passível de ser exigido judicialmente.

71 NABAIS, José Casalta. **O Dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2015, p. 435.

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

73 SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade (da pessoa) humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988**. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015, p. 101.

No tocante ao aspecto negativo do mínimo existencial, se o legislador, ao instituir determinada exação, o fizer de forma desarrazoada, fazendo incidir o gravame sob a parcela que o cidadão dispõe para o exercício de uma vida digna, ao Poder Judiciário caberá intervir de modo a assegurar a eficácia do primado da dignidade da pessoa humana, retirando o cidadão da ingerência estatal de riqueza não tributável.⁷⁴

Portanto, o princípio da intributabilidade do mínimo existencial também se direciona ao Poder Judiciário, dado que, verificando na situação concreta violação àquele patamar, tem por dever assegurar à pessoa a defesa desse mínimo, sobretudo quando a lesão ou ameaça atenta contra o princípio basilar da dignidade da pessoa humana.

Em vista disso, frente aos direitos consagrados constitucionalmente, não há discricionariedade do administrador. Por trás da ideia de “poder” conferido ao Estado, há um subjacente “dever” ou “poder-dever”, que devem ser compatíveis com os valores fundamentais do sistema constitucional. Essa constatação leva em conta o enfretamento de possíveis arbitrariedades estatais, bem como a redução da margem de liberdade do executivo, permeando sua atuação à realização dos direitos fundamentais dos cidadãos, e não apenas ao interesse estatal.⁷⁵

Expondo raciocínio similar, Regina Helena Costa⁷⁶ é enfática em afirmar a viabilidade de o magistrado, “diante de uma situação em que constatar a ausência de capacidade contributiva relativa ou subjetiva ou o excesso de carga fiscal sobre determinado sujeito, negar efeitos à lei impugnada *in casu*”.

Consoante ponderações de Oliveira e Borges⁷⁷, excluir a possibilidade de proteção ao mínimo existencial pela via judicial ao cidadão “que realizou a hipótese de incidência no caso singular é uma ofensa grave e frontal ao direito fundamental do acesso à justiça e uma negativa à efetivação do princípio da dignidade da pessoa humana, fundamento da República Federativa do Brasil”.

Por conseguinte, a partir da perspectiva jurídica da sua justiciabilidade, vale ressaltar que os direitos fundamentais, componentes do mínimo existencial – tanto em sua faceta positiva quanto na negativa -, não se encontram à disposição dos Poderes Executivo e Legislativo. Isso significa que, diante da inércia dos referidos poderes, eles podem ser reivindicados em Juízo, por serem indispensáveis para uma vida digna. Como preleciona Torres⁷⁸:

[...] o Judiciário pode determinar a entrega das prestações positivas, eis que tais direitos fundamentais não se encontram sob a discricionariedade da Administração ou do Legislativo, mas se compreendem nas garantias institucionais da liberdade, na estrutura dos serviços públicos essenciais e na organização de estabelecimentos públicos (hospitais, clínicas, escolas primárias, etc.).

74 VALLE, Maurício Dalri Timm do; AVEIRO, Júlio da Costa Rostirola. O mínimo existencial e a tributação. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário** – RDIET, Brasília, v. 12, nº 2, jul-dez, 2017, p. 120.

75 BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Discricionariedade e controle jurisdicional**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 380.

76 COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 114.

77 OLIVEIRA, Alexandre Machado de; BORGES, Antônio de Moura. **Limitações ao Princípio da Capacidade Contributiva: Mínimo Existencial e Confisco**. *Conpedi Law Review*. Uruguai. v. 2. n. 4. Jul/dez 2016, p. 12.

78 TORRES, Ricardo Lobo. **O direito ao mínimo existencial**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 82.

Observa-se que nesses casos a judicialização é justificada não somente pela atuação dos poderes representativos, mas, sobretudo, pela sua ineficácia e não efetividade ao assegurar os direitos fundamentais à população.

De mais a mais, inquestionável que a mera contemplação de direitos e garantias fundamentais no ordenamento jurídico não se mostra suficiente. A concretização desses direitos exige a implementação de eficientes políticas públicas, notadamente políticas sociais, cabendo ao Judiciário à materialização da expectativa de direitos, a envolver tanto a defesa dos já estabelecidos, quanto eventuais conquistas a serem concretizadas.

Malgrado, para justificar suas omissões na concretização dos direitos fundamentais, conforme bem salientado por Campos e Ribeiro⁷⁹, tornou-se corriqueiro aos órgãos estatais suscitarem motivos econômicos como impeditivos para a não concretização dos direitos fundamentais. Nessa linha, surgiu, inclusive, a odiosa teoria da “reserva do possível”,⁸⁰ importada ao Brasil na década de 1980, que por vezes serviu de alicerce para o Estado justificar sua omissão na satisfação dos direitos fundamentais sociais, conferindo o fundamento teórico para a não efetivação de tais direitos.

Todavia, só se admite subordinar ao princípio orçamentário da “reserva do possível” àquelas medidas prestacionais que não estejam incluídas no núcleo essencial dos direitos fundamentais. No tocante ao mínimo existencial, consoante Clève⁸¹, não é pertinente argumentar tais fundamentos, pois se trata de padrão mínimo indispensável à garantia do princípio da dignidade da pessoa humana - pilar de toda a sistemática dos direitos humanos e fundamentais - devendo ser garantido em qualquer conjectura, dado que a eficácia normativa de tais direitos é extraída diretamente do comando constitucional, consubstanciado nos artigos 1º, inciso III e 3º e incisos.

Esse mesmo entendimento pode ser extraída da paradigmática decisão monocrática do Supremo Tribunal Federal proferida na ADPF nº 45, da lavra do Ministro Celso de Mello⁸²:

Não se mostrará lícito, no entanto, ao Poder Público, em tal hipótese - mediante indevida manipulação de sua atividade financeira e/ou político-administrativa - criar obstáculo artificial que revele o ilegítimo, arbitrário e censurável propósito de fraudar, de frustrar e de inviabilizar o estabelecimento e a preservação, em favor da pessoa e dos cidadãos, de condições materiais mínimas de existência. Cumpre advertir, desse modo, que a cláusula da “reserva do possível” - ressalvada a ocorrência de justo motivo objetivamente aferível - não pode ser invocada, pelo Estado, com a finalidade de exonerar-se do cumprimento de suas

79 CAMPOS, Diego Caetano da Silva; RIBEIRO, Marcia Carla Pereira. Análise Econômica do Direito e a concretização dos Direitos Fundamentais. **Revista Direitos Fundamentais & Democracia**. Curitiba, v. 11, n. 11, p. 307, jan./jun. 2012.

80 De acordo com a noção de reserva do possível, a efetividade dos direitos sociais a prestações materiais estaria sob a reserva das capacidades financeiras do Estado, uma vez que seriam direitos fundamentais dependentes de prestações financiadas pelos cofres públicos (SARLET; FIGUEIREDO, 2008, p. 3).

81 CLÈVE, Clèmerson Merlin. A eficácia dos direitos fundamentais sociais. **Revista Crítica Jurídica, Curitiba**, n. 22, jul./dez. 2003, p. 23.

82 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário STF - **Medida Cautelar em Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental: ADPF 45 DF**. Relator: Min. CELSO DE MELLO. Data de Julgamento: 29/04/2004. Data de Publicação: DJ 04/05/2004 PP-00012 RJ VOL-00200-01 PP-00191.

obrigações constitucionais, notadamente quando, dessa conduta governamental negativa, puder resultar nulificação ou, até mesmo, aniquilação de direitos constitucionais impregnados de um sentido de essencial fundamentalidade.

Andréas Krell⁸³, igualmente, destaca, ainda que, a despeito das atividades concretas da administração depender de dotações orçamentárias prévias e do programa de prioridades estabelecidos pelo governante, o argumento da reserva do possível não é capaz de obstruir a efetivação judicial de normas constitucionais, notadamente quando a norma conforma direito fundamental e conteúdo de dignidade humana, como é o caso da garantia ao mínimo existencial. Logo, diante da omissão da administração pública em implementar uma política pública, “o Judiciário tem não somente o poder, mas o dever de intervir”.

Por derradeiro, resta compreendido que a mesma dignidade, que autorizam ao Estado instituir tributos, serve-lhe também como limite, seja sob o aspecto negativo, vale dizer, de impossibilitar o legislador de criar normas tributárias que adentrem a riqueza de quem não as possui, bem como o aspecto positivo, vale dizer, de atribuir ao cidadão a possibilidade de acionar o judiciário contra o avanço da carga tributária para fora das fronteiras delineadas pelo mínimo existencial.

7. CONCLUSÕES

Conforme restou demonstrado, o Brasil, apesar de rico, é um dos países mais desiguais do mundo, com altos índices de concentração de renda em detrimento de uma grande parte da população que vive em condições aquém da dignidade humana. Esse quadro de iniquidades poderia ser reduzido a partir de um sistema tributário mais equânime.

A carga tributária do Brasil, diferentemente do que se costuma dizer, não é “a mais alta do mundo”, sendo comparável à média da OCDE e dos países desenvolvidos. Todavia, diferentemente da maioria dos países desenvolvidos, a tributação sobre o consumo é muito superior à que incide sobre a renda e patrimônio, o que contribui para o aumento das desigualdades de renda, uma vez que a carga tributária atinge significativamente a parcela da população de classe baixa e média. Consequentemente, os efeitos regressivos acarretam problemas na distribuição de renda, bem como no acesso aos direitos básicos do cidadão brasileiro.

Não bastasse isso, o produto da arrecadação tributária também não se reverte suficientemente para a promoção de políticas públicas que garantam à população mais carente os direitos sociais previstos constitucionalmente.

Outrossim, conforme demonstrado ao longo da pesquisa, a despeito da tributação ser um dever fundamental - alicerçado na solidariedade social -, há um espaço garantido pela dignidade humana em que a tributação não pode adentrar, sob pena de ofensa ao mínimo existencial.

83 KRELL, Andréas. **Discrecionalidade Administrativa e proteção ambiental**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004, p. 83-85.

Desse modo, o mínimo vital não se encontra no âmbito da discricionariedade da Administração Pública ou do Poder Legislativo, mas na liberdade do cidadão, no seu direito ao desenvolvimento e crescimento econômico, além da boa execução de serviços públicos essenciais.

Por fim, restou evidenciado que o limite insculpido pelo mínimo existencial, além de se voltar para o legislador - quando da instituição de determinada exação -, também se direciona ao Poder Judiciário que, verificando na situação concreta violação àquele patamar mínimo, deve assegurar à pessoa a defesa desse mínimo vital em deferência ao princípio da dignidade da pessoa humana.

REFERÊNCIAS

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Discricionariedade e controle jurisdicional**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário STF - **Medida Cautelar em Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental: ADPF 45 DF**, Relator: Min. CELSO DE MELLO. Data de Julgamento: 29/04/2004. Data de Publicação: DJ 04/05/2004 PP-00012 RTJ VOL-00200-01 PP-00191. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14800508/medida-cautelar-em-arguicao-de-descumprimento-de-preceito-fundamental-adpf-45-df-stf>. Acesso: 19 de out. 2021.

BRASIL. RECEITA FEDERAL. **Carga Tributária 2018**. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2018-publicacao-v5.pdf>. Acesso: 19 de out. 2021.

BUFFON, Marciano. A extrafiscalidade e direitos fundamentais: a introdução do interesse humano na tributação. *In*: Direito tributário em questão: **Revista da FESDT**/ Fundação Escola Superior de Direito Tributário. n. 3. Porto Alegre: FESDT, 2009. p. 151-170.

BUFFON, Marciano. **Tributação e Dignidade Humana**: entre direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009a.

CAMPOS, Diego Caetano da Silva; RIBEIRO, Marcia Carla Pereira. Análise Econômica do Direito e a concretização dos Direitos Fundamentais. **Revista Direitos Fundamentais & Democracia**. Curitiba, v. 11, n. 11, p. 304-329, jan./jun. 2012. Disponível em: <http://revistaeletronica.rdf.unibrazil.com.br/index.php/rdfd/article/view/266>. Acesso em: 19 de out. 2021.

CLÈVE, Clèmerson Merlin. A eficácia dos direitos fundamentais sociais. **Revista Crítica Jurídica**, Curitiba, n. 22, jul./dez. 2003. p. 17-29.

CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996.

COSTA-CORRÊA, André Luiz. Considerações sobre a eficiência tributária para uma tributação no século XXI. **Revista Brasileira de Direito e Justiça**./Brazilian Journal of Law and Justice, Revista Científica do Setor de Ciências Jurídicas da Universidade Estadual de Ponta Grossa. Ponta Grossa: Editora UEPG, 2017- 2017, 1 (1), p. 125-149, Jul./Dez. 2017. Disponível em: <https://www.revistas2.uepg.br/index.php/direito/article/view/7348/209209209922>. Acesso: 19 de out. 2021.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

DALY, Herman E. Crescimento Sustentável? Não, obrigado. **Ambiente & Sociedade**. Campinas, v. 7, n. 2, p. 197-202, jul./dez. 2004.

DAVI, Jordeana. Carga tributária e política social considerações sobre o financiamento da Seguridade Social. *In*: DAVI, Jordeana. MARTINIANO, Claudia. SANTOS, Maria A. Nunes. JÚNIOR, Geraldo Medeiros. BRAZ, Mariana C. S. NASCIMENTO, Juliana M. CRUZ, Fabiana Faustino. **Seguridade social e saúde: tendências e desafios**. Campina Grande: EDUEPB, 2011. p. 59- 84.

DIEESE. **Pesquisa nacional da Cesta Básica de Alimentos:** Salário mínimo nominal e necessário. 2021. Disponível em: <https://www.dieese.org.br/analisecestabasica/salarioMinimo.html>. Acesso: 19 de out. 2021.

DOMINGOS, Terezinha de Oliveira; CUNHA, Leandro Reinaldo da. A tributação como instrumento de concretização da dignidade da pessoa humana em face do desenvolvimento. (coord) TAVARES NETO, José Querino; FEITOSA, Raymundo Juliano Rego. **25 anos da Constituição Cidadã:** Os Atores Sociais e a Concretização Sustentável dos Objetivos da República – Florianópolis: FUNJAB, 2013. p. 48-71 Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=154aa6866aefb6f8>. Acesso: 19 d out. 2021.

FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Direito econômico** (teoria fundamental). São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

FUKUDA-PARR, Sakiko et al. Assessing State compliance with obligations to fulfill economic and social rights: a methodology and application to the states of Brazil. *In:* PIOVESAN, Flávia; SOARES, Inês Virgínia Prado (coords.). **Direito ao desenvolvimento**. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

FURTADO, Celso. **O mito do desenvolvimento econômico**. São Paulo: Círculo do Livro, 1974.

GABARDO, Emerson. **Princípio constitucional da eficiência administrativa**. São Paulo: Dialética, 2002.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Das exonerações tributárias. Incentivos e benefícios fiscais. GRUPENMACHER, Betina Treiger; CAVALCANTE, Denise Lucena; RIBEIRO, Maria de Fatima; QUEIROZ, Mary Elbe. **Novos Horizontes da Tributação:** Um diálogo Luso – Brasileiro. Coimbra: Almedina, 2012. p. 5-90.

HACHEM, Daniel Wunder. A noção constitucional de desenvolvimento para além do viés econômico: reflexos sobre algumas tendências do Direito Público brasileiro. **A&C – Revista de Direito Administrativo & Constitucional**, Belo Horizonte, v. 13, n. 53, jul./set. 2013, p. 133-168. Disponível em: <http://www.revistaaec.com/index.php/revistaaec/article/view/126>. Acesso: 15 de out. 2021.

HACK, Érico. **Sustentabilidade da tributação e a finalidade do tributo**. II Seminário sobre Sustentabilidade da FAE. Curitiba: FAE, 2007.

IBGE. **Síntese de Indicadores Sociais:** uma análise das condições de vida da população brasileira. 2020/IBGE, Coordenação de População e Indicadores Sociais. - Rio de Janeiro: IBGE, 2020. Disponível em: <https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101760.pdf>. Acesso: 19 de out. 2021.

IBPT. **Brasil escala ranking mundial das maiores cargas tributárias**. 2021. Disponível em: <https://ibpt.com.br/brasil-escala-ranking-mundial-das-maiores-cargas-tributarias/>. Acesso: 19 de out. 2021.

KRELL, Andréas. **Discricionarieidade Administrativa e proteção ambiental**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

LÚCIO, Clemente Ganz. Custo de vida, emprego e desemprego, cesta básica, tarifas públicas, salário mínimo: a análise do DIEESE. **Jornal Brasil Atual**. Entrevistadora Nahama Nunes. 10/2/2019. Disponível em: <https://youtu.be/hilmc0k4Tgc>. Acesso: 19 de out. 2021.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito tributário**. 20 ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MILL, John Stuart. **Princípios de Economia Política**. São Paulo: Abril Cultural, 1983.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade** – os impostos e a justiça. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NABAIS, José Casalta. **O Dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2015.

OLIVEIRA, Alexandre Machado de; BORGES, Antônio de Moura. Limitações ao Princípio da Capacidade Contributiva: Mínimo Existencial e Confisco. *Conpedi Law Review*. Uruguai. v. 2. n. 4. Jul/dez 2016. p. 180-200. Disponível em: <https://www.indexlaw.org/index.php/conpedireview/article/view/3660>. Acesso: 19 de out. 2021.

PESSÔA, Leonel Cesarino. Redução da desigualdade, política tributária e a Constituição. **Revista Brasileira de Direito Constitucional**. RBDC N. 18 – jul./dez. 2011. p. 167. 182. Disponível em <http://www.esdc.com.br/RBDC/RBDC-18/RBDC-18-007-INDICE.htm>. Acesso: 19 de out. 2021.

PIKETTY, Thomas. **O Capital no Século XXI**. Trad. Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

PIRES, Adilson Rodrigues. O processo de inclusão social sob a ótica do direito tributário. *In:* PIRES, Adilson Rodrigues; TORRES, Heleno Taveira (orgs.). **Princípios de direito financeiro e tributário** – Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

PLATAFORMA AGENDA 2030. **Conheça a Agenda 2030**: o plano de ação global para mudar o mundo até 2030. Disponível em: <http://www.agenda2030.com.br/sobre/>. Acesso: 19 de out. 2021.

PORTELLA, André Alves; GUIMARÃES, Rebeca Bárbara. Análise-crítica da proposta de reforma tributária brasileira à luz da concepção de tributação equitativa 105 de Thomas Piketty. **RDIET**, Brasília, v. 15, n. 1, p. 112-142, Jan-Jun, 2020. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/RDIET/article/view/11515>. Acesso em: 18 de out. 2021.

PNUD. PROGRAMA DE DESENVOLVIMENTO DAS NAÇÕES UNIDAS. **Relatórios de Desenvolvimento Humano**. 2019. Disponível em: http://hdr.undp.org/en/sites/default/files/hdr_2019_pt.pdf. Acesso: 18 de out. 2021.

RAWLS, John. **Uma Teoria da Justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 1997.

RIBEIRO, Maria de Fátima. Reflexos da tributação no desequilíbrio da livre concorrência. GRUPENMACHER, Betina Treiger; CAVALCANTE, Denise Lucena; RIBEIRO, Maria de Fatima; QUEIROZ, Mary Elbe. **Novos Horizontes da Tributação**: Um diálogo Luso – Brasileiro. Coimbra: Almedina, 2012. p. 205-323.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. O capital no século XXI e a justiça fiscal: uma contribuição de Thomas Piketty para uma reforma tributária no Brasil. **Revista de Direito Público da Economia – RDPE**, Belo Horizonte, ano 13, n. 50, p. 197-228, abr./jun. 2015.

ROSSIGNOLI, Marisa, SANESHIMA, Critiano Floriano. Desenvolvimento, distribuição de renda e sistema tributário brasileiro: algumas inter-relações. **Revista de Direito UFMS**, v. 3, 2017, p. 217-240. Disponível em: <https://periodicos.ufms.br/index.php/revdir/article/view/4079>. Acesso: 19 de out. 2021.

SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade (da pessoa) humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988**. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015.

SARLET, Ingo Wolfgang; FENSTERSEIFER, Tiago. **Curso de Direito Ambiental**. Rio de Janeiro: Forense. 2020.

SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade (da Pessoa) Humana e Direitos Fundamentais na Constituição Federal de 1988**. 10ª ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2019.

SARLET, Ingo Wolfgang; FIGUEIREDO, M. F. Reserva do possível, mínimo existencial e direito à saúde: algumas aproximações. **Revista de Doutrina da 4ª Região**, Porto Alegre (RS), 24. ed. jul. 2008. Disponível em: http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao024/ingo_mariana.html. Acesso em: 19 de out. 2021.

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

SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. Tradução de Laura Teixeira Motta; revisão técnica Ricardo Doniselli Mendes. São Paulo: Companhia das Letras, 2000.

SILVA, José Afonso da. **Direito ambiental constitucional**. 4. Ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

SMITH, Adam. **Riqueza das Nações**. 3. ed. Lisboa: Calouste Gulberkian, 1999.

TIPKE, Klaus. Princípio da Igualdade e a Ideia de Sistema no Direito Tributário. *In*: BRANDÃO MACHADO (coord.). **Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 517-527.

TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012.

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

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

TORRES, Ricardo Lobo. **Os Direitos Humanos e a Tributação**: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**, vol. II. Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

VALLE, Maurício Dalri Timm do; AVEIRO, Júlio da Costa Rostirola. O mínimo existencial e a tributação. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário – RDIET**, Brasília, v. 12, nº 2, jul-dez, 2017. p. 76-123.

VEIGA, José Eli da. **Para entender o desenvolvimento sustentável**. São Paulo: Editora 34, 2015.

VITA, Jonathan Barros. As novas funções dos tributos no sistema social: distributividade como forma de promoção da democracia e da liberdade. *In*: GRUPENMACHER, Betina Treiger (org.). **Tributação: democracia e liberdade** – em homenagem à Ministra Denise Martins Arruda. São Paulo: Noeses, 2014. p. 659-678.

WILKINSON, Richard; PICKETT, Kate. **O Espírito da Igualdade** – Porque Razão as Sociedades Mais Iguais Funcionam Quase Sempre Melhor. Trad. Alberto Gomes. Lisboa: Editorial Presença, 2010.

WORLD BANK. **World development indicators**. Washington, DC (2020). Disponível em: <http://wdi.worldbank.org/table>. Acesso: 19 de out. 2021.

YAMASHITA, Douglas. Princípio da Solidariedade em Direito Tributário. *In*: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (coords.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

ZILVETI, Fernando Aurélio. Capacidade Contributiva e Mínimo Existencial. *In*: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (coord.). **Direito Tributário** – Estudos em Homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialéti.