

A tributação da renda e o mínimo vital

Iliane Rosa Pagliarini

*Advogada da Caixa no Paraná
Especialista em Direito Tributário pela Universidade
da Amazônia – UNAMA
Mestranda em Direito Processual e Cidadania na
Universidade Paranaense - UNIPAR*

RESUMO

O presente trabalho realiza uma síntese sobre o Imposto de Renda em nosso ordenamento jurídico, trazendo uma abordagem histórica e seus desdobramentos constitucionais. Busca-se enfatizar a respeito da aplicação e efetividade do princípio da capacidade contributiva no Imposto de Renda, bem como a observância ao mínimo vital, como garantia da dignidade da pessoa humana.

Palavras-chave: Imposto sobre a Renda e Proventos. Princípio da Capacidade Contributiva. Dignidade da Pessoa Humana. Mínimo Vital.

ABSTRACT

This paper performs a summary of the Tax over Income *in* our legal system, including a historical approach and its constitutional unfoldings. Its looks to emphasize the matter of application and effectiveness of the principal of contributinal capacity *in* Income Tax, as well as the compliance of a minimum required for living, as a guaranty of the dignity of a human being.

Keywords: Income Tax. Contributinal capacity. Guaranty of the dignity of a human being.

Introdução

O presente trabalho tem como objeto o estudo, a intrínseca relação entre o imposto de renda, o princípio da capacidade contributiva, o mínimo vital e a dignidade da pessoa humana.

É de notório conhecimento que a carga tributária no Brasil é extremamente elevada e que tal fato é um dos principais fatores incentivadores da sonegação fiscal, da informalidade do setor empresarial e do descontentamento dos contribuintes.

A Constituição Federal de 1988 prima pelo princípio da dignidade da pessoa humana, e, para fins do desenvolvimento do presente trabalho, é importante partir da concepção básica de que “dignidade da pessoa humana” tem que estar correlacionada com a idéia de uma vida

plena, com garantia à cidadania, à saúde, à educação, ao trabalho, à moradia e ao lazer.

Há que se concordar que, na sociedade capitalista da qual fazemos parte, para que o cidadão possa ter “uma vida digna”, precisa, de plano, auferir uma renda que possa custear as despesas implementadas com moradia, saúde, educação, transporte, lazer, etc. Contudo, essa renda percebida pelo cidadão, atendidos os critérios estabelecidos em lei, é objeto de tributação: o imposto de renda e proventos de qualquer natureza.

Assim, ao se realizar uma análise detida sobre o imposto de renda e os princípios de nosso ordenamento jurídico, pretende-se demonstrar que as despesas realizadas para se conseguir ter “uma vida digna”, deveriam ser passíveis de dedução do imposto de renda.

É exatamente o campo dessas deduções que o presente trabalho pretende explorar, percorrendo um caminho entre a tributação, o princípio da dignidade da pessoa humana, o mínimo vital e o imposto de renda. Busca-se, assim, demonstrar que a elevada carga tributária ofende os princípios e os objetivos da nação que estão expressos na Constituição Federal; serve, ainda, para que seja feita uma análise crítica da legislação sobre o Imposto de Renda.

1 Imposto de renda - origem histórica

A origem histórica do imposto de renda, para alguns historiadores, remonta aos primórdios da civilização, contudo, a tributação explícita da renda teve seu início apenas no século XV, tendo o primeiro imposto surgido em 1404, na Inglaterra.¹

Diversamente, entende Edwing Seligman, embasado nos estudos do italiano Canestrini, que a tributação da renda teria ocorrido em 1451 em Florença, na Itália, onde foi instituído o *catasto*, como fruto do movimento democrático que conseguiu que a tributação, até então voltada para a propriedade, fosse deslocada para a produção e para a renda. O *catasto* florentino, aos poucos, tornou-se progressivo e passou a se chamar *scala*, o qual foi extinto com a reintrodução do regime aristocrático no século XVI, pois onerava a aristocracia, contribuintes mais ricos.²

Na França a tributação da renda foi instituída no início do século XVIII, sendo que, em 1697, a exação era cobrada *per capita*, observando-se a classe social em que o contribuinte se inseria, prolongando-se a sua cobrança até o advento da Revolução Francesa, em 1789, quando então o sistema tributário francês foi totalmente alterado.³

Na Europa, constata-se que o imposto sobre a renda teve seu surgimento vinculado, primeiramente, para custear as despesas decor-

¹ LEONETTI, Carlos Araújo. **O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil**. Barueri: Manole, 2003.

² CANESTRINI *apud* LEONETTI, 2003.

³ LEONETTI, 2003.

rentes das guerras, depois, para equilibrar as finanças em períodos de crises econômicas, tornando-se efetivo e permanente, num terceiro momento, pela importância dos valores arrecadados para o Estado.

No Brasil, conforme ensina CARRAZA,⁴ a renda já era tributada desde 1843, através do “imposto sobre subsídios e vencimentos” e do “imposto sobre dividendos”, os quais tinham como sujeitos passivos as pessoas que recebiam vencimentos dos cofres públicos, ficando isentos os militares em campanha.

Oficialmente, o tributo, embora tenha sido criado pela Lei Orçamentária n. 4.625, de 31.12.1922, somente passou a ser efetivamente exigido a partir de 1924, considerando as alterações introduzidas pela Lei Orçamentária de 31.12.1923.⁵

Com o surgimento do Estado Novo, no Governo de Getúlio Vargas, foi promulgada a Constituição de 1934, sendo que, então, o Imposto de Renda passou a ter *status* constitucional e sua competência para instituição ficou definida como sendo da União.⁶ As Constituições de 1937⁷ e 1946⁸ também dispuseram expressamente sobre o Imposto de Renda, ressaltando-se que, no decorrer dos anos, ocorreram alterações na legislação ordinária, sendo que em 1954, foi introduzido o sistema de desconto na fonte do tributo incidente sobre os rendimentos do trabalho assalariado.

Com o golpe militar, em 24/01/1967, promulga-se uma nova Constituição, e, nessa Constituição, o Sistema Tributário passou a ter um capítulo específico, ficando consignada a seguinte redação referente ao Imposto de Renda: “Art.22 - Compete à União decretar impostos sobre: [...] IV – rendas e proventos de qualquer natureza, salvo ajuda de custo e diárias pagas pelos cofres públicos”. Decorridos dois anos, promulgou-se a Emenda Constitucional n. 1/1969 que alterou o texto Constitucional

⁴ CARRAZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a renda** (perfil constitucional e temas específicos). 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

⁵ Carraza faz uma contextualização histórica, na qual se destaca: “Várias tinham sido as tentativas de instituí-lo entre nós. Já em 1867, durante o Segundo Império, Francisco de Montezuma, o Visconde de Jequitinhonha, conselheiro de D. Pedro II, fazia praça que, embora ninguém goste de contribuir com somas de dinheiro para a manutenção do Estado, havia boas possibilidades de o IR vingar, pois acreditava que, ‘entre nós, há gente que antes quer parecer que é rica, do que confessar que é pobre’. Desconhecemos se o bom Visconde tinha, ou não, razão. O fato é que o IR acabou consolidando-se em nosso país e, cobrado das pessoas físicas e jurídicas, é responsável por significativa parte da arrecadação federal. (CARRAZA, 2006. p.22).

⁶ Art.6 - Compete também, privativamente à União: I – Decretar imposto: [...] c) de renda e proventos de qualquer natureza, excetuada a renda cedular de imóveis.

⁷ Art.20 – É da Competência privativa da União: I – Decretar imposto: [...] c) de renda e proventos de qualquer natureza.

⁸ Art.15 – Compete a União decretar imposto sobre: [...] IV – renda e proventos de qualquer natureza. [...] §3º A União poderá tributar a renda das obrigações da dívida pública estadual ou municipal e os proventos dos agentes dos Estados e dos Municípios, mas não poderá fazê-lo em limites superiores aos que fixar para as suas próprias obrigações e para os proventos dos seus próprios agentes.

e a redação passou a ser a seguinte: “ Art.21. Compete à União Instituir Imposto sobre: [...] IV – renda e proventos de qualquer natureza, salvo ajuda de custo e diárias pagas pelos cofres públicos na forma da lei” .

A Constituição de 05 de outubro de 1988, prestigiando o princípio da isonomia, trouxe novas disposições atinentes ao Imposto de Renda, ficando definida a competência da União para sua instituição. Ficou estabelecido, também, que o imposto deve ser informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei.

1.1 O direito de propriedade e o livre exercício das profissões – a renda como objeto e tributação pelo estado

A Constituição Federal Brasileira, como fruto de um momento histórico, pós-período ditatorial, informa princípios e fundamentos que bem refletem a filosofia liberal da plena proteção à liberdade, à igualdade, e também, como não poderia deixar de ser, à propriedade.

O sistema tributário é assegurado por essa proteção estatal, garantindo uma efetiva arrecadação pelo Estado, na medida em que a exação tributária necessariamente irá incidir sobre os signos de riqueza do contribuinte.

Nesse sentido informa TORRES:

O direito de propriedade e o livre exercício das profissões, declarados no art. 5o, incisos XIII, XXII e XXIII da CF, são a sede constitucional do poder tributário, posto que se abrem, pelo consentimento, à incidência fiscal. Mas, ao mesmo tempo em que se autolimitam, esses direitos estabelecem duas limitações ao poder de tributar: as imunidades, que vedam a incidência sobre as liberdades públicas (locomoção, comércio, religião, manifestação do pensamento); as proibições de desigualdade, que impedem o tratamento desigualitário ou discriminatório.⁹

A tributação efetiva-se, assim, na estrita observância dos preceitos constitucionais, os quais prevêm a competência tributária de cada ente da federação, mas firmam expressamente os princípios que devem ser observados.

No Brasil, compete à União instituir o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, sendo que as delimitações dos termos “renda” e “proventos de qualquer natureza” darão os parâmetros do que pode ou não ser tributado.

Nesse sentido, preceitua o artigo 43, do Código Tributário Nacional, que renda é “o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos” e proventos de qualquer natureza, os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda.”

⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 12.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

De uma forma simplificada, Paulsen¹⁰ aduz que se pode afirmar que a renda é todo acréscimo patrimonial produto do capital ou do trabalho e, por sua vez, proventos são os acréscimos patrimoniais advindos de uma atividade que já cessou.

Ainda, a Constituição Federal determina que o Imposto sobre a Renda e Proventos seja informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade.

Para Minatel¹¹ não houve avanço do constituinte para explicitar o que pretendia com cada uma dessas expressões, uma vez que encerram conceitos do domínio comum dos destinatários. Para o autor, a determinação para que se observe a generalidade, na estruturação da regra de incidência do imposto sobre a renda e proventos, é dispositivo atrelado ao princípio da isonomia, ou seja, dá-lhe efetividade, exigindo-se que “a regra matriz de incidência do imposto sobre a renda venha alcançar todas as pessoas que revelem capacidade contributiva, em função dos patamares de renda eleitos pelo legislador”.

Generalidade para Difini significa que “o tributo deve abranger todos os contribuintes que pratiquem o ato ou estejam em igual relação com o fato descrito na hipótese de incidência.”¹²

Quanto à universalidade, para Minatel, parafraseando Becker “é a prescrição constitucional para que a regra de incidência do imposto sobre a renda seja estruturada de forma a alcançar todos os fatos que sejam signos presuntivos de renda.” Comenta, ainda, o autor:

Se a generalidade tem a ver com todas as pessoas, a universalidade determina que sejam tomados todos os fatos que revelem renda, no sentido já examinado de acréscimo, de aquisição de riqueza nova. É do mandamento da universalidade que decorre a máxima da tributação universal da renda, sendo irrelevante ‘... a localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.’¹³

A universalidade, considerando o fato de estar relacionada à base de cálculo, deve abranger quaisquer rendas e proventos auferidos pelo contribuinte, devendo-se “considerar a totalidade das rendas do contribuinte como uma unidade, sem estabelecer distinções entre tipos de rendas para efeito de tributação diferenciada.”¹⁴.

¹⁰ PAULSEN, Leandro; MELO, Jose Soares Eduardo de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2004.

¹¹ MINATEL, José Antonio. **Conteúdo do conceito de renda e estrutura da regra de incidência do imposto**. (Artigo fornecido como material didático na Pós Graduação em Direito Tributário pela Universidade da Amazônia: Módulo Impostos em Espécie).

¹² DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2003, p.77.

¹³ MINATEL, 2006, p.5.

¹⁴ PAULSEN, 2004, p.51.

Por sua vez, a progressividade, para PAULSEN “ é critério que exige variação positiva da alíquota à medida que há aumento da base de cálculo”. Continua o autor:

De fato, tem-se progressividade quando há diversas alíquotas graduadas progressivamente em função do aumento da base de cálculo: maior a base, maior a alíquota. [...] Como imposto de natureza pessoal, o IR deve, necessariamente, ser graduado segundo a capacidade econômica do contribuinte também por força de determinação expressa constante do art. 145, § 1º, da CF. A progressividade, aliás, serve de instrumento para a tributação da renda conforme a capacidade contributiva.¹⁵

Com efeito, a Constituição Federal determina que a incidência do imposto esteja estruturada de forma a observar o critério da progressividade, mandamento este que dá efetividade ao princípio da capacidade contributiva, “ além de contribuir para outra máxima de construção popular, veiculada pela mensagem de que aquele que ganha mais deve pagar mais.”¹⁶

2 O princípio da capacidade contributiva e o mínimo vital

2.1 Capacidade contributiva

A noção de capacidade contributiva sempre esteve ligada ao ideal de justiça fiscal, e, por sua vez, remonta sua origem ao surgimento do tributo. Ao explanar sobre a evolução histórica do conceito de capacidade contributiva, a professora Regina Helena Costa ressalta que, já no antigo Egito, os tributos deveriam estar relacionados com a riqueza daqueles que os pagariam. Destaca ainda que “ a Magna Carta de 1215, documento de relevância universal, integrante da pluridocumental Constituição Britânica, consigna, em seu art. 12, que as prestações coercitivas devem ser “ moderadamente fixadas.”¹⁷

Na Idade Média faz-se presente no pensamento de São Tomás de Aquino¹⁸ e, em 1776, no pensamento de Adam Smith, para os quais todos deveriam contribuir para as despesas públicas “ na razão de seus haveres”.

É salutar ressaltar que a inobservância da capacidade contributiva dos contribuintes, por diversas vezes, deu causa a revoltas e transformações políticas,¹⁹ fazendo com que essa diretriz fosse inserida na *Declaration*

¹⁵ PAULSEN, 2004, p.51-2.

¹⁶ MINATEL, 2006.

¹⁷ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p.15.

¹⁸ Para Tomás de Aquino “ cada um devia pagar tributos *secundum facultatem* ou *secundum equalitatem proportionis*”. (In COSTA, 2003, p.16).

¹⁹ Destaca Regina Helena a *Boston Tea Party*, na qual os norte-americanos rebelaram-se contra a tributação inglesa das importações feitas pelas Colônias, sendo um dos importan-

dês Droits, de 1789, e na *Déclaration de l'Homme et de lês Citoyens*, de 1791, estabelecendo-se que os impostos deveriam ser suportados em proporção às possibilidades econômicas de cada um.

No Brasil, foi com a Constituição Federal de 1946 que o princípio ganhou o devido destaque no art. 202: "*Os tributos terão caráter pessoal sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte*". Contudo, com a Emenda Constitucional n. 18, de 01/12/1965, o dispositivo foi suprimido.

LEONETTI lembra que Aliomar Baleeiro, ao comentar o dispositivo constitucional inserto na Carta de 1946, asseverou que se tratava de "cláusula nova, estranha às Constituições brasileira anteriores", mas reconheceu que "o princípio já constava, ainda que em forma embrionária, no art. 179, item 15, da Carta de 1824."²⁰

Em decorrência do momento histórico²¹ pelo qual passava o Brasil e o mundo, com a Constituição Federal de 1988 o princípio retornou consagrado, pois, no art. 145, § 1º.

2.1.2 Conceito e eficácia da capacidade contributiva

Considerando o fato de ser um conceito aberto às interpretações, a Professora Regina Helena Costa traz, em seu estudo sobre a capacidade contributiva, diversas definições doutrinárias, as quais, em síntese, se destacam:

Para Griziotti: "o princípio indica a potencialidade que possuem os submetidos à soberania fiscal para contribuir para os gastos públicos".

Rubens Gomes de Souza: "soma de riqueza disponível depois de satisfeitas as necessidades elementares de existência, riqueza essa que pode ser absorvida pelo Estado sem reduzir o padrão de vida do contribuinte e sem prejudicar as suas atividades econômicas²²".

Emilio Giardina: "possibilidade econômica de pagar tributo".

tes precedentes da Independência ocorrida em 1773, a Revolução Francesa que teve como uma das causas a revolta do povo com os altos impostos cobrados por Luís XVI, e, no Brasil, a Inconfidência Mineira, de 1789, ocasionada pela agressiva política arrecadatória da Coroa Portuguesa. (COSTA, 2003, p.16).

²⁰ BALEEIRO *apud* LEONETTI, 2003, p.55.

²¹ Analisando o Direito Constitucional comparado, Regina Helena Costa constata que o princípio da capacidade contributiva fez-se presente no constitucionalismo pós-guerra, eis que as questões de ordem econômica e social ganharam relevância. Destacam-se as Constituições de Weimar (de 14/08/1919, em seu art. 134), da Espanha (1945, art. 19), da França (1946, art. 37), da Iugoslávia (1946, art. 42), da Bulgária (1947, art. 94), da Itália (1947, art. 53), da Venezuela (1947, art. 232). Assevera a autora: "*Nas Constituições atualmente em vigor constatamos que em alguns textos a referência a capacidade contributiva é expressa, enquanto outros, apesar de implícita, é facilmente dedutível*" (COSTA, 2003, p.20, ver nota de rodapé n.º 17).

²² Esse conceito será retomado posteriormente.

Moschetti: “força econômica do contribuinte”.
Para Geraldo Ataliba e Cléber Giardino: “o princípio traduz-se na exigência de que a tributação seja modulada, de modo a adaptar-se à riqueza dos contribuintes”.²³

A análise do princípio está ligada diretamente com a noção de justiça fiscal, vinculada igualmente com o estudo dos princípios da igualdade e do não-confisco.

Assevera CARRAZZA que as leis que criam os impostos não podem compelir o contribuinte a colaborar com as despesas públicas além de suas possibilidades, pois seria confiscatório o imposto que “esgota a riqueza tributável das pessoas”, ou seja, que desconsidera suas capacidades contributivas. Aduz o autor:

O princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos. Realmente, é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito pague, proporcionalmente, mais imposto do que quem tem pouco. Quem tem maior riqueza deve, em termos proporcionais, pagar mais imposto do que quem tem menor riqueza. Noutras palavras, deve contribuir mais para a manutenção da coisa pública. As pessoas, pois, devem pagar impostos na proporção dos seus haveres, ou seja, de seus índices de riqueza.
[...]

Portanto, o princípio da não-confiscatoriedade exige do legislador, conduta marcada pelo equilíbrio, pela moderação e pela medida, na quantificação dos tributos, tudo tendo em vista um Direito Tributário justo.²⁴

A idéia, portanto, é que a carga tributária do Estado deva ser repartida entre os contribuintes de forma a respeitar sua capacidade de contribuir para as despesas públicas, respeitando-se as diferenças econômicas existentes entre os indivíduos, de forma que quem possua mais, efetivamente contribua com um montante maior.

Para o estudo do princípio da capacidade contributiva é imprescindível compreender-se que o artigo 145, § 1º, da Constituição Federal não traduz uma *diretriz programática*, que não produz efeitos para o legislador ou para o juiz. CARRAZZA destaca que a doutrina concorda quanto à natureza obrigatória das normas constitucionais ditas “programáticas”, e, por conseqüência, concorda que são inconstitucionais as leis infraconstitucionais que não as observem.²⁵

Nesse sentido, o grande efeito do princípio da capacidade contributiva, para Regina Helena Costa é limitar o poder de tributar e assegurar os direitos subjetivos do contribuinte. Assevera a autora:

²³ In: COSTA, 2003, p.22-3.

²⁴ CARRAZZA, 2003, p.77 e 89.

²⁵ CARRAZZA, 2003.

Como expressão, no campo tributário, do princípio de maior amplitude, que é o da igualdade, o postulado da capacidade contributiva carrega consigo a plenitude de eficácia atribuída àquele. Na verdade, se não há discordância quanto à eficácia plena e aplicabilidade direta, imediata e integral do princípio da igualdade, parece desarrazoado entender-se diversamente no que concerne à diretriz da capacidade contributiva.

[...] o vigor do princípio far-se-á sentir se e quando aquela competência tributária for exercida. Daí o norte para o legislador infraconstitucional, cuja atuação fica-lhe inafastavelmente vinculada.²⁶

2.2 Mínimo vital

Verificou-se que, observando o princípio da capacidade contributiva, o contribuinte de impostos, inclusive o que incide sobre a renda, deverá suportar uma carga tributária compatível com sua situação individual. Ressalta LEONETTI a dupla função do princípio:

1ª) distribuir a carga tributária global entre os contribuintes de acordo com a aptidão de cada um de pagar tributos,

2ª) impedir que a carga tributária individual se torne insuportável, de modo a comprometer a subsistência do contribuinte e de sua família. Nesse sentido, o princípio está ligado à idéia de garantia do mínimo social ou mínimo existencial.²⁷

Discorre o autor que, com a observância do princípio da capacidade contributiva, haveria o impedimento de que o contribuinte fosse compelido a uma exação tributária que o proibisse, bem como à sua família, “de desfrutar condições mínimas de vida digna”.

As leis que criam impostos cujos critérios estão baseados na capacidade econômica do contribuinte não o podem compelir a pagar, a título de gasto público, além das suas possibilidades e tal premissa deriva do princípio da capacidade contributiva estatuído no parágrafo primeiro do art. 145 da Constituição Federal de 1988.

Importante reafirmar que o dispositivo constitucional não encerra mera diretriz programática, mas trata-se de uma norma vinculante e de eficácia imediata sobre todo o ordenamento jurídico infraconstitucional.

Para atender ao referido princípio, o Imposto de Renda apresenta-se progressivo, conforme disposição do parágrafo segundo, inciso I, do art. 153 da Constituição Federal de 1988.

Nesse sentido, aquele que tem rendimentos mais expressivos está sujeito a uma maior tributação. Por outro lado, aquele que recebe unicamente o suficiente para sobreviver, garantindo o exercício dos direitos básicos, deve estar livre de impostos.

²⁶ COSTA, 2003, p.50-1.

²⁷ LEONETTI, 2004, p.54.

Aqui é importante já trazer a idéia de que não é suficiente que a tributação não alcance os rendimentos destinados à sobrevivência, esta entendida como o limite da miséria, mas que, na realidade, não alcance os rendimentos destinados a custear as despesas com uma vida digna do cidadão contribuinte.

A razão pela qual a legislação autoriza a dedução com despesas de educação e saúde não é outra senão o reconhecimento de que tais expressões de valor são imprescindíveis para a manutenção do próprio indivíduo e de sua família, como pressupostos para aquisição de renda e proventos. Nessa linha argumentativa MOSQUERA assim ensina:

Nas dobras dos princípios fundamentais e basilares acima comentados é que se revela a necessidade de se dar ao cidadão brasileiro as condições mínimas de existência, isto é, supri-lo de bens materiais que atendam às suas necessidades básicas e que lhe permitam assegurar sua vida, a saúde, o bem-estar, a dignidade e a liberdade.

Dar condições mínimas de existência consiste, outrossim, em não tributar os valores recebidos e utilizados na consecução desse objetivo.

O mínimo vital, portanto, é insuscetível de tributação.²⁸

Assim, a análise crítica a ser realizada através da investigação das normas codificadas e de estudos doutrinários é no sentido de que se é possível que todas as situações compreendidas no denominado mínimo vital poderiam não ser passíveis de tributação ou serem deduzidas no pagamento do Imposto de Renda. Mas para isso é preciso verificar, primeiramente, o que vem a ser o mínimo vital.

2.2.1 Compreensão do Mínimo Vital²⁹ e sua relação com a dignidade da pessoa humana

Para Regina Helena Costa, o artigo. 7º, inc. IV, da Constituição Federal, ao disciplinar os itens que compõem o salário mínimo, fornece os parâmetros para a fixação do mínimo vital. Assim, para a autora, o mínimo vital deve ser entendido como “a quantidade de riqueza mínima, suficiente para a manutenção do indivíduo e de sua família, intangível pela tributação por via de impostos”. Lembra, ainda, a autora:

Por derradeiro, não se pode esquecer que o art. 6º da Constituição da República, com a redação dada pela Emenda Constitucional n. 26, de 2000, arrola, como direitos sociais, a educação, a saúde, o trabalho, a mora-

²⁸ MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Renda e proventos de qualquer natureza** - o imposto e o conceito constitucional. São Paulo: Dialética, 1996, p. 127.

²⁹ Encontram-se como expressões equivalentes a “mínimo vital”: “mínimo necessário”, “mínimo de existência”, “mínimo indispensável” e “mínimo imponible”. (COSTA, 2003).

dia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, e a assistência aos desamparados. Portanto, impende que tais valores sejam protegidos e prestigiados pelo Estado, inclusive mediante a legislação do Imposto sobre a Renda.³⁰

A vinculação da idéia do mínimo vital ao dispositivo constitucional que assegura os direitos sociais não se faz presente somente no entendimento doutrinário brasileiro. Para ilustrar o fato de que efetivamente essa é uma linha de raciocínio a ser seguida para se implementar uma justiça fiscal, traz-se um excerto de uma sentença proferida por magistrado de Bogotá:

RESEÑA: El mínimo vital se define como aquella parte del ingreso del trabajador que está destinado a solventar sus necesidades básicas y del núcleo familiar dependiente, tales como alimentación, vivienda, salud, educación, recreación, servicios públicos domiciliarios, entre otras, prerrogativas que encuentran expresa consagración en la Carta y que además, posibilitan el mantenimiento de la dignidad del individuo como principio fundante del ordenamiento jurídico constitucional (Art. 1 de la Constitución Política).

En igual sentido, la determinación del mínimo vital se expresa no sólo desde un ámbito cuantitativo, sino también cualitativo. De este modo, el mínimo vital no se restringe solamente a la prestación necesaria para garantizar la supervivencia biológica, sino que trasciende este marco para llegar hasta la cobertura satisfactoria de las necesidades básicas mencionadas y en aras de asegurar el goce efectivo de los derechos fundamentales. (CORTE CONSTITUCIONAL. Magistrado Ponente : Dr. JAIME ARAÚJO RENTERÍA. Radicación : Sentencia T-552/ 04. Fecha: 1 de Junio de 2004, Bogotá. - Sentença obtida no sítio: http://www.scare.org.co/juridica_act/sen_laboral_smv_3.htm# - Acesso em 27/10/2007).

Para EMERIQUE,³¹ as formulações referentes ao mínimo existencial podem ser apresentadas por uma vertente garantística e uma vertente prestacional. Pelo aspecto garantístico, impede-se a agressão do direito, isto é, requer cedência de outros direitos ou de deveres perante a garantia de meios que satisfaçam as mínimas condições de vivência digna da pessoa ou da sua família. Neste aspecto o mínimo existencial vincula o Estado e o particular.

A feição prestacional tem aspecto de direito social a ser exigido do Estado. Assim, importante que se verifique se esse mínimo é suficiente para cumprir os objetivos do Estado Democrático de Direito, “ que passa

³⁰ COSTA, 2003, Conferência.

³¹ EMERIQUE, Lilian Márcia Balmant. **Igualdade e o mínimo existencial: um estudo na constituição de 1988**. Disponível em <<http://www.conpedi.org/manaus/arquivos/Anais/Lilian%20Marcia%20Balmant%20Emerique.pdf>>. Acesso em: 05 de nov. de 2007.

pela igualdade substantiva, o desenvolvimento de condições dignas de vida e pela sua progressiva e almejada melhoria". Segundo EMERIQUE, deve-se saber "até que ponto a referência a um mínimo existencial não se revela redutora do alcance dos direitos sociais por indicar um parâmetro que ronda o limiar da pobreza", corroborando com a manutenção das desigualdades sócio-econômicas, ferindo, pois, "tanto o princípio da dignidade da pessoa humana como o princípio da igualdade em sentido substancial".³²

Alerta a autora, com propriedade, que a questão sobre mínimo vital apresenta várias controvérsias tais como: a conceituação, a identificação de quais prestações são indispensáveis para a manutenção de uma vida digna e a função do Estado na promoção e proteção do mínimo existencial.

A proteção ao mínimo vital poderia então ser implementada por ações positivas do Estado (realização de políticas sociais, investimentos efetivos em educação, saúde, moradia, etc) bem como por ações negativas, tais como deixar de tributar o que seja considerado mínimo vital.

A Constituição Federal brasileira, logo em seu artigo 1º preceitua que a República Federativa do Brasil constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como um de seus fundamentos a dignidade da pessoa humana. Mas o que poderia ser considerado "dignidade da pessoa humana"?

Guerra; Emerique, em seu artigo "O princípio da dignidade humana e o mínimo existencial" trazem algumas definições, dentre as quais a de Fábio Konder Comparato, que assinala que a dignidade da pessoa humana "não consiste apenas no fato de ser ela, diferentemente das coisas, um ser considerado e tratado como um fim em si e nunca como um meio para a consecução de determinado resultado". Para o autor resulta, também, "do fato de que, pela sua vontade racional, só a pessoa vive em condições de autonomia, isto é, como ser capaz de guiar-se pelas leis que ele próprio edita". Daí decorre, "que todo homem tem dignidade e não um preço, como as coisas".³³

Por sua vez, para Sarlet, a dignidade da pessoa humana seria "a qualidade intrínseca e distintiva de cada ser humano que o faz merecedor do mesmo respeito e consideração por parte do Estado e da comunidade". Nesse sentido, implicaria um complexo de direitos e deveres fundamentais que assegurassem à pessoa contra qualquer ato de cunho degradante e desumano, bem como lhe fossem garantidas condições existenciais mínimas para uma vida saudável, "além de propiciar e promover sua participação ativa co-responsável nos destinos da própria existência e da vida em comunhão dos demais seres humanos."³⁴

³² EMERIQUE, 2007.

³³ COMPARATO *apud* GUERRA, Sidney; EMERIQUE, Lílian Márcia Balmant. **O princípio da dignidade humana e o mínimo existencial**. Disponível em: <<http://www.fdc.br/Arquivos/Mestrado/Revistas/Revista09/Artigos/Sidney.pdf>>. Acesso em: 05 de nov. de 2007.

³⁴ SARLET *apud* GUERRA; EMERIQUE, 2007.

Ainda, em relação aos conceitos apresentados pela doutrina, pode-se verificar uma estreita relação com os direitos sociais previstos no art. 6º da Constituição Federal: a educação, a saúde, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância e a assistência aos desamparados.

GUERRA; EMERIQUE destacam o posicionamento de Ricardo Lobo Torres, o qual acentua que “o direito à alimentação, à saúde e educação, embora não sejam originariamente fundamentais, adquirem o *status* daqueles no que concerne à parcela mínima sem a qual a pessoa não sobrevive”.³⁵

A idéia da dignidade da pessoa humana, percebe-se, está ligada ao respeito aos direitos fundamentais e sociais. Para se ter uma vida digna, então, não seria incorreto afirmar que a pessoa precisa ter respeitado seus direitos à liberdade (de expressão, locomoção, religiosa e política), à igualdade, à segurança. Ter, pois, assegurado o direito a uma alimentação saudável, à saúde, à moradia, à educação, ao lazer, etc.

Uma vida digna é o “mínimo” que se pode esperar em um Estado Democrático que prima pelo bem-estar de seu povo. Portanto, não seria incorreto pensar, também, que o mínimo vital é exatamente esse mínimo que garante a todos uma vida digna, uma vez que, abaixo disso teríamos a sobrevivência meramente biológica.

É na tentativa de se libertar da concepção que a dignidade da pessoa humana e o mínimo vital estão ligados à concepção de mera sobrevivência que deve ser destacado que a Constituição Federal dispõe que o Brasil, sendo um Estado democrático de Direito, tem, como fundamento, a dignidade da pessoa humana; possui o objetivo de construir uma sociedade livre, justa e solidária, erradicar a pobreza, reduzir as desigualdades sociais. Ainda, a Constituição, em seu artigo 5º prevê os direitos fundamentais e no artigo 6º os direitos sociais, ressaltando-se o disposto no artigo 7º, inciso IV, que expressa ser direito do trabalhador ter um salário mínimo capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo.

Nota-se que a Constituição não menciona a mera sobrevivência, ao contrário traz a idéia de vida digna, de igualdade de inserção social. E é nesse contexto, eminentemente constitucional, que deveria ser efetivado o princípio da capacidade contributiva e a proteção ao mínimo vital no que pertine ao imposto sobre a renda.

Nessa linha de entendimento, constata-se que, efetivamente, as despesas que são realizadas para a consecução dos fins primeiros a fim de se assegurar uma vida digna não devem ser tributadas pelo Estado, ou essa renda auferida e destinada a custear tais despesas deveria ser integralmente deduzida no imposto de renda. Despesas essas realizadas

³⁵ TORRES *apud* GUERRA; EMERIQUE, 2007.

com o mínimo vital: alimentação, moradia, saúde, educação, previdência, etc. de forma abrangente.

Costa, em entendimento similar ensina:

Despesas médicas e as referentes à educação e aos dependentes, por exemplo, devem ser consideradas de maneira abrangente, incluindo a aquisição de medicamentos e de material escolar, diversamente da previsão restritiva contida na atual legislação do Imposto sobre a Renda. Outrossim, novas deduções devem ser admitidas, como o valor do aluguel de imóvel destinado à residência, com vistas a personalizar, devidamente, a imposição fiscal em tela.³⁶

Como questão social, as polêmicas que circundam a tributação no Brasil dizem respeito, além das altas alíquotas e seus caracteres confiscatórios que acabam inibindo a capacidade de contribuir para o Estado, à falta de contrapartida por parte do Estado na realização de políticas públicas satisfatórias em habitação, saúde, transporte e segurança.

O cidadão, por sua vez, para atender suas próprias demandas e as de sua família, ante a ausência do Estado, tem que adquirir bens e serviços e a renda destinada para custear essas despesas implementadas com educação, aí devendo estar abrangido o material escolar, livros, uniformes; com a saúde, inclusive medicamentos; habitação; transporte; alimentação; e lazer, não deveria ser tributada pelo Estado.

Assim, para efetiva aplicação do princípio da capacidade contributiva, verifica-se a necessidade de revisão das normas referentes ao imposto sobre a renda para que se observem os ditames constitucionais referentes à dignidade da pessoa e concretamente não se tribute os rendimentos destinados a custear despesas com o mínimo vital que garante a todos uma vida digna.

Nesse sentido, o pensamento crítico também deve ser voltado para as disposições normativas da tributação pelos aplicadores do direito, à procura de libertação do dogma positivista que faz crer que o que está na lei é a verdade incontestável do Estado, culminando-se em interpretações e aplicações mais abrangentes da legislação sobre o imposto de renda e proventos de qualquer natureza ou, até mesmo, alteração na legislação.

³⁶ COSTA, 2003, Conferência.

Referências

- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**: texto constitucional promulgado em 05 de outubro de 1988, com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais n.º. 1/92 a 53/2007 e pelas Emendas Constitucionais de Revisão n.º. 1 a 6/94. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2007.
- CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 19.ed. São Paulo: Malheiros, 2003.
- CARRAZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)**. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2006.
- COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.
- COSTA, Regina Helena. **Imposto de renda e capacidade contributiva**. In: Seminário sobre a Reforma Tributária, 2003. Fortaleza. Centro de Estudos Judiciários, 20-21 mar. 2003. Fortaleza, Ceará.
- DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2003.
- EMERIQUE, Lilian Márcia Balmant. **Igualdade e o mínimo existencial**: um estudo na constituição de 1988. Disponível em <<http://www.conpedi.org/manaus/arquivos/Anais/Lilian%20Marcia%20Balmant%20Emerique.pdf>>. Acesso em: 05 de nov. de 2007.
- GUERRA, Sidney; EMERIQUE, Lilian Márcia Balmant. **O princípio da dignidade humana e o mínimo existencial**. Disponível em: <<http://www.fdc.br/Arquivos/Mestrado/Revistas/Revista09/Artigos/Sidney.pdf>>. Acesso em: 05 de nov. de 2007.
- LEONETTI, Carlos Araújo. **O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil**. Barueri: Manole, 2003.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na constituição de 1988**. 5.ed. São Paulo: Dialética, 2004.
- MINATEL, José Antonio. **Conteúdo do conceito de renda e estrutura da regra de incidência do imposto**. (Artigo fornecido como material didático na Pós Graduação em Direito Tributário pela Universidade da Amazônia: Módulo Impostos em Espécie).
- MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Renda e proventos de qualquer natureza – o imposto e o conceito constitucional**. São Paulo: Dialética, 1996.
- PAULSEN, Leandro; MELO, Jose Soares Eduardo de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2004.
- PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **O surgimento mundial do imposto de renda**. Breve histórico no Brasil. (Artigo fornecido como material didático na Pós Graduação em Direito Tributário pela Universidade da Amazônia: Módulo Impostos em Espécie).
- TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 12.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.