

O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E A TRIBUTAÇÃO DE BENS DE LUXO NA MODA¹

Loren-Louise Giacomassi Ferraz²
Érico Hack³

RESUMO

Com base na legislação e doutrina vigentes, este artigo trata do princípio da capacidade contributiva, relacionando-o com outros princípios tributários constitucionais, tais como o princípio da igualdade e o da seletividade. Analisa-se a importância de estudá-los de maneira conjunta, além de demonstrar que todos eles se aplicam ao objeto principal do estudo, qual seja a tributação dos bens de luxo na moda. Argumenta-se que, conforme defende a doutrina majoritária, em se tratando de bens de luxo, deve-se levar em consideração a capacidade contributiva do sujeito passivo, e não a finalidade extrafiscal do tributo, como defendem alguns doutrinadores.

Palavras-chave: Capacidade contributiva. Igualdade tributária. Luxo. Moda.

1. INTRODUÇÃO

O princípio tributário constitucional da capacidade contributiva, como o próprio nome sugere, consiste na capacidade econômica do sujeito passivo da relação tributária e sua possibilidade em arcar com o tributo de determinado bem. Juntamente com ele está o princípio da igualdade, o qual pode ser definido como tratar os iguais de maneira igual e os desiguais de maneira desigual. Assim, tem-se que contribuintes com igual capacidade contribuem de maneira igual, enquanto contribuintes com capacidades distintas contribuem de maneira desigual. Neste trabalho irá se verificar os princípios citados, bem como sua aplicabilidade diante dos bens de luxo na moda.

2. O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

¹ Artigo elaborado no Núcleo de Iniciação Científica (NIC) “Finalidades do Tributo: Instrumento para o Estado Solidário” realizado no 2º semestre de 2012 nas Faculdades de Direito OPET.

² Acadêmica de Direito das Faculdades OPET.

³ Orientador. Doutor e Mestre em Direito pela PUC-PR. Professor das Faculdades OPET.

Dentre os vários princípios encontrados no ramo do Direito Tributário está o princípio constitucional tributário da capacidade contributiva, que pode ser encontrado no artigo 145, §1º da Constituição Federal de 1988, mediante a seguinte redação:

Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.⁴

Tal princípio nem sempre esteve consagrado na Constituição Brasileira. Sua primeira aparição deu-se na Constituição do Império de 1824, em seu artigo 179, inciso XV, com o seguinte enunciado:

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

(...)

XV. Ninguém será exempto de contribuir para as despesas do Estado em proporção do seus haveres.⁵

Posteriormente, até a Constituição de 1946, o seguinte princípio esteve oprimido do ordenamento jurídico. A capacidade contributiva positivou-se expressamente no direito brasileiro, semelhante à forma que conhecemos hoje, através do artigo 202 da Constituição de 1946: “Os tributos terão caráter pessoal sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.”⁶

No entanto a Emenda Constitucional nº 18 de 1965 revogou tal dispositivo, que também não teve sua previsão expressa na Constituição do ano de 1967. A Magna Carta de 1988 trouxe em seu texto o princípio da capacidade contributiva nos moldes em que hoje o conhecemos, através de seu artigo 145, § 1º, conforme já comentado anteriormente.

A doutrina classifica duas questões como sendo as principais a serem discutidas quanto ao princípio da capacidade contributiva: se o conteúdo do princípio em questão se

⁴ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Vade Mecum**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 52.

⁵ BRASIL. Constituição Política do Império do Brasil, 1824. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acessado em: 05 nov. 2012.

⁶ BRASIL. Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7%C3%A3o46.htm> Acessado em 05 nov. 2012.

aplica somente aos impostos ou a qualquer tipo de tributo e o alcance da expressão “sempre que possível”, encontrada no texto constitucional.⁷

A respeito da primeira questão há uma enorme divergência doutrinária. Os autores dos livros que tratam do assunto acabam por se dividir em três posicionamentos distintos: a primeira corrente defende que o princípio da capacidade contributiva é aplicado somente aos impostos; a segunda entende que tal princípio aplica-se a todas as espécies de tributos; por fim, o terceiro grupo entende que tal princípio teria aplicação compulsória aos impostos e facultativa aos demais tributos, de modo que tal aplicação seria regulamentada mediante leis infraconstitucionais.

Hugo de Brito Machado defende que o princípio da capacidade contributiva apresenta aplicabilidade compulsória aos impostos, mas se estende a todos os tributos, pois tal princípio “justifica a isenção de certas taxas, e até da contribuição de melhoria”⁸. Ainda neste entendimento encontra-se a doutrina de Eduardo Sabbag, o qual defende que o princípio da capacidade contributiva é aplicável a todas as espécies de tributos.

A segunda reflexão que se faz imprescindível sobre o princípio em questão é o alcance da expressão “sempre que possível” do artigo 145, § 1º da CF/88. Mediante análise do dispositivo legal onde se encontra descrito o princípio da capacidade contributiva, entende-se que tal expressão indica imperatividade e estabelece que, somente em caso de impossibilidade de graduar os impostos baseado na capacidade econômica do contribuinte, deixará o legislador de fazê-lo.

Marco Aurélio Greco⁹, a respeito do sentido atribuído à expressão contida no texto constitucional, aponta três interpretações distintas. Na primeira, a expressão “sempre que possível” se mostra como mera recomendação ao legislador infraconstitucional. Na segunda, o entendimento é de que não se pode haver imposto sem a aplicação do princípio da capacidade contributiva. A última interpretação acaba por dar ênfase ao vocábulo “sempre”, ou seja, só há possibilidade de não aplicabilidade do princípio aos impostos quando isso não

⁷ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Curso de direito tributário**. 32ª edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p. 39, 40.

⁸ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Curso de direito tributário**. 32ª edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p. 39.

⁹ Apud YAMASHITA, Douglas; TIPKE, Klaus. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 52.

se mostrar possível. Neste sentido, há que se considerar dois apontamentos: quando há possibilidade de atender à capacidade contributiva, porém isso não ocorreu, vislumbra-se uma violação ao texto constitucional. Num segundo momento, verifica-se a inconstitucionalidade na hipótese de inexistência da capacidade contributiva em determinado imposto.

2.1 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E A SUA RELAÇÃO COM OUTROS PRINCÍPIOS

A doutrina brasileira muito tem se ocupado em interpretar o artigo 145, §1º da Constituição Federal de 1988, a fim de analisar o princípio objeto do presente estudo. Para tal, se faz necessária sua relação com outros princípios do Direito Tributário. Neste trabalho, faz-se necessária a relação entre o princípio da capacidade contributiva e os demais princípios a seguir elencados, quais sejam, o princípio da igualdade e o princípio da seletividade.

2.1.1 O Princípio da Capacidade Contributiva e o Princípio da Igualdade

De acordo com o pensamento atribuído ao filósofo grego Aristóteles¹⁰, "devemos tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de sua desigualdade". Tal frase explana no que consiste o princípio da igualdade, também estudado pela disciplina do Direito Tributário. Este princípio tem seu lugar, dentro do ordenamento jurídico brasileiro, no artigo 5º da CF:

Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no país a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade.¹¹

O texto constitucional trata o princípio de forma genérica. Na seara da tributação há que se observar o princípio da igualdade – ou isonomia – tributária, que, por sua vez, se encontra expresso no artigo 150, II, CF, nos seguintes termos:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão da ocupação profissional ou

¹⁰ Apud SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 135.

¹¹ BRASIL Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Vade Mecum**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 7.

função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.¹²

Nota-se que a capacidade contributiva está intimamente relacionada ao princípio da igualdade. Pode-se afirmar que ambos os princípios andam juntos, pois

todos aqueles que possuem igual capacidade contributiva devem ser igualmente tributados; a distinta capacidade de contribuir, ao seu turno, determina discriminações.¹³

No mesmo sentido, advoga Hugo de Brito Machado Segundo, pois, conforme dita o autor, “aquele que tem maior capacidade contributiva deve pagar imposto maior, pois só assim estará sendo igualmente tributado”.¹⁴ Assim, pode-se concluir que o princípio da capacidade contributiva é corolário do princípio da igualdade tributária, uma vez que, é com base naquele que este se operacionaliza. Em outras palavras, afirma-se que o princípio da capacidade contributiva é a materialização do princípio da igualdade.

A fim de respeitar os princípios objeto deste tópico, o legislador infraconstitucional

deverá levar em consideração as condições concretas de todos aqueles envolvidos, evitando que incida a mesma carga tributária sobre aqueles economicamente diferenciados, sob pena de sacrificar as camadas pobres e médias, que passam a contribuir para além do que podem, enquanto os ocupantes das classes abastadas são chamados a suportar carga tributária aquém do que devem.¹⁵

Os contribuintes não devem suportar a mesma carga tributária, pois não possuem a mesma capacidade econômica. Tendo em vista que o princípio da igualdade ou isonomia tributária em muito se relaciona com o da capacidade contributiva, não deve com este se confundir. Um é consequência do outro, como já foi dito anteriormente.

Diz-se que a equidade ou igualdade tributária decorre da busca pela justiça. Neste sentido, levando em conta a visão de economistas, a igualdade é observada em dois planos. Primeiramente, onde se leva em conta a ideia de tratamento igual para iguais, tem-se a igualdade horizontal. Aqui, contribuintes que demonstrem igual capacidade contributiva devem contribuir com a mesma quantia em dinheiro. Em segundo plano observa-se a igualdade vertical, onde os contribuintes contribuem de maneira diferenciada, por meio de

¹² Ibid., p. 53.

¹³ ROHENKOHL, Marcelo Saldanha. **O princípio da capacidade contributiva no Estado Democrático de Direito**: Dignidade, igualdade e progressividade na tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 160,161.

¹⁴ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Curso de direito tributário**, 32ª edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p. 37, 38.

¹⁵ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 139, 140.

diferentes quantias, por possuírem capacidade contributiva desigual. Trata-se do tratamento desigual para os desiguais.¹⁶

A ideia de tributação justa pode ser observada no Projeto de Lei Complementar do Senado nº 646/99, denominado “Código de Defesa do Contribuinte”, em seu artigo 2º, parágrafo único:

Art. 2º - A instituição ou majoração de tributos atenderá aos princípios da justiça tributária.

§ único – Considera-se justa a tributação que atenda aos princípios da isonomia, da capacidade contributiva, da equitativa distribuição da carga tributária, da generalidade, da progressividade e da não confiscatoriedade.¹⁷

Por meio das ideias doutrinárias apresentadas, confirma-se a importância da íntima ligação entre o princípio da igualdade ou isonomia tributária e o princípio da capacidade contributiva. Por isso, fez-se imprescindível uma breve explanação a respeito da igualdade tributária, bem como argumentos que demonstrem sua importância ao colocar em prática o princípio da capacidade contributiva.

2.1.2 A Capacidade Contributiva e o Princípio da Seletividade

A seletividade na seara tributária está relacionada com a essencialidade dos produtos tributados. Quando mais essencial for o bem, menor será a alíquota, já os bens de menor essencialidade serão tributados mediante alíquotas maiores. Em outras palavras, os bens considerados supérfluos deverão sofrer maior tributação. A alíquota do tributo será inversamente proporcional à essencialidade do bem ou, ainda, diretamente proporcional à superfluidade do bem. Quanto ao vocábulo “essencialidade”, observa-se o seguinte entendimento doutrinário:

A palavra (...) refere-se à adequação do produto à vida do maior número dos habitantes do país. As mercadorias essenciais à existência civilizada deles devem ser tratadas mais suavemente ao passo que as maiores alíquotas devem ser reservadas aos produtos de consumo restrito, isto é, o supérfluo das classes de maior poder aquisitivo. Geralmente são os artigos mais raros e, por isso, mais caros (...).¹⁸

¹⁶ Ibid., p. 154.

¹⁷ Projeto de Lei Complementar do Senado nº 646/99, Código de Defesa do Contribuinte.

¹⁸ BALEEIRO, Aliomar apud SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 185.

A respeito deste pensamento, verifica-se que os bens de luxo são supérfluos e restritos às pessoas com maior poder aquisitivo. Neste sentido, tais pessoas possuem também maior capacidade econômica, resultando na maior capacidade contributiva. Sendo assim, dispõem da capacidade de contribuir com os cofres públicos, ao passo que podem adquirir bens não essenciais à subsistência. Na doutrina, há posição que defenda que a essencialidade não é um conceito determinado, podendo certo bem ser essencial para algumas pessoas e supérfluo para outras.¹⁹

Deve-se levar em consideração o entendimento doutrinário de que a seletividade é a materialização da capacidade contributiva, pois esta será aferível por meio daquela. Ao se tratar de bem considerado supérfluo, ou seja, de menor essencialidade, a alíquota de determinado tributo que incide sobre o bem será maior, podendo adquirir tal bem o contribuinte que demonstre maior capacidade contributiva. Aqui reside a relação entre o princípio da capacidade contributiva e a seletividade. O contribuinte que detém capacidade contributiva elevada demonstra, também, a possibilidade de adquirir bens de luxo sem que tais aquisições venham a prejudicar seu orçamento. Aqueles que não demonstram tal capacidade, geralmente, irão dispor de capacidade econômica apenas para adquirir bens necessários. Por isso, nota-se maior oneração nos produtos de luxo ou suntuários, tais como roupas e acessórios de luxo, perfumes, bebidas, imóveis de luxo e, até mesmo, cigarro.

Demonstra-se relevante a explanação do entendimento doutrinário que defende que, nos impostos seletivos, “a capacidade contributiva será concretizável não apenas do ponto de vista pessoal-individual mas também do ponto de vista objetivo-genérico”.²⁰ Em outras palavras, mostra-se correto afirmar que, a fim de igualar os contribuintes deve-se levar em consideração o consumo de determinado bem. Assim, duas pessoas são consideradas “iguais” em face do consumo de determinado produto. Ainda neste sentido, duas pessoas podem não apresentar a mesma capacidade econômica, mas ao adquirir o mesmo bem, sendo este considerado supérfluo, demonstram, neste ato de consumo, a mesma capacidade contributiva.

Não são todos os tributos que atendem à seletividade. A título de exemplo, o IPI – Imposto sobre produtos industrializados – possui seletividade obrigatória, enquanto o ICMS –

¹⁹ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 300.

²⁰ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012, p.186.

Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, tem seletividade facultativa, conforme versa posição doutrinária majoritária.

Com relação ao IPI, sua alíquota irá variar em função da essencialidade do bem. Estas alíquotas variam de 0% a 365,63%, no caso do cigarro, produto supérfluo e desnecessário. A fim de saber qual será a alíquota aplicada em cada caso, a TIPI – tabela de incidência do imposto sobre produtos industrializados – deverá ser consultada. Nela, constam as alíquotas a serem usadas para cada produto.

2.2 A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E A TRIBUTAÇÃO DOS BENS DE LUXO NA MODA

Levando em consideração o que foi estudado até aqui, afirma-se que os bens de luxo na moda, tais como roupas, bolsas, sapatos entre outros, são considerados bens supérfluos, por isso recebem alíquotas mais elevadas do que produtos considerados essenciais. Sendo assim, poderão adquirir tais bens, os contribuintes que demonstrem capacidade contributiva para tal ato, não será necessariamente o contribuinte com maior disponibilidade econômica. Por exemplo, uma advogada bem sucedida e uma secretária com menor poder aquisitivo demonstram a mesma capacidade contributiva ao adquirir uma bolsa de uma determinada marca de luxo. Apesar de não possuir disponibilidade econômica para tal, a secretária demonstrou possuir capacidade contributiva igual à da advogada, sendo assim, as duas são consideradas “iguais”.

Em comparação com outros países, Alain Lorenzo²¹, presidente do grupo LVMH afirma que as taxas que incidem em produtos de luxo no Brasil se classificam entre as mais altas. Isso faz com que os produtos de luxo cheguem até seu consumidor final com custo de até duas vezes maior. Alguns doutrinadores defendem que, ao se tratar da tributação de bens de luxo, leva-se em consideração a extrafiscalidade, que é uma das finalidades do tributo. Trata-se de finalidade diversa da de simples arrecadação de dinheiro para o financiamento do

²¹ SOUZA, Beatriz. **Para presidente da Givenchy, impostos sobre importação freiam o mercado de luxo brasileiro**. Veja, 2011. Disponível em: <<http://veja.abril.com.br/noticia/celebridades/presidente-da-fendi-e-givenchy-reclama-de-impostos-no-brasil>>. Acesso em: 01 nov. 2012.

Estado. A extrafiscalidade se faz presente quando um determinado tributo visa estimular ou desestimular determinada conduta social através de maior ou menor incidência do tributo. É o caso do IPI do cigarro, que, por suportar alíquota alta, revela a intenção de desestimular tal conduta dos sujeitos passivos. Em sentido contrário, tem-se arrecadação inferior ao fazer uso da baixa tributação do bem, com o fito de estimular determinada conduta. Nem a primeira e tampouco a segunda hipótese apresenta cabimento quando se diz respeito aos bens de luxo na moda. Para se enquadrar na finalidade extrafiscal, a conduta de adquirir produtos de luxo deveria ser indesejável ou prejudicial ao sujeito passivo, mas não é. Partindo dessa premissa, é o princípio da capacidade contributiva, e não a extrafiscalidade, que deve ser aplicada à tributação dos bens de luxo.

Porém, pode-se afirmar que nem sempre foi assim. No ano 184 a.C., no império romano, o censor Marcus Porcius Cato instituiu um imposto sobre o luxo, pois na época percebia-se forte influência helênica na capital do império. Isso acabou influenciando para que as casas fossem decoradas com obras de arte gregas e até mesmo a culinária apresentasse certo requinte. O imposto introduzido tinha o escopo de desestimular tais condutas, ou seja, possuía finalidade extrafiscal.²²

Hodiernamente não é possível verificar a finalidade extrafiscal nos tributos que incidem sobre os bens de luxo, somente o princípio da capacidade contributiva. O ato de adquirir determinado bem de luxo demonstra, apenas, que o sujeito passivo dispõe de capacidade econômica para tal.

3. CONCLUSÃO

Diante do exposto no presente artigo, conclui-se que não há que se falar em finalidade extrafiscal do tributo ao se tratar da tributação de bens de luxo na moda. O instituto correto a ser relacionado é o princípio da capacidade contributiva, como se provou por meio de argumentos. Sendo assim, afirma-se que os princípios mais importantes ao estudo da tributação de bens de luxo na moda, são o da capacidade contributiva, o da igualdade e o da seletividade, todos explanados no corpo do texto.

²² SCHOUERI, Luis Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 109.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Vade Mecum**. São Paulo: Saraiva, 2012

BRASIL. Constituição Política do Império do Brasil, 1824. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acessado em: 05 nov. 2012

BRASIL. Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao46.htm> Acessado em 05 nov. 2012

ROHENKOHL, Marcelo Saldanha. **O princípio da capacidade contributiva no Estado Democrático de Direito**: Dignidade, igualdade e progressividade na tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 4ª edição. São Paulo: Saraiva, 2012.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Curso de direito tributário**. 32ª edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

SOUZA, Beatriz. **Para presidente da Givenchy, impostos sobre importação freiam o mercado de luxo brasileiro**. Veja, 2011. Disponível em: <<http://veja.abril.com.br/noticia/celebridades/presidente-da-fendi-e-givenchy-reclama-de-impostos-no-brasil>>. Acesso em: 01 nov. 2012.

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