

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
FACULDADE DE DIREITO

NICOLAS MEIRELES NOGUEIRA

**A TRIBUTAÇÃO DOS ARTIGOS DE LUXO MEDIANTE A APLICAÇÃO
DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

CURITIBA

2015

NICOLAS MEIRELES NOGUEIRA

**A TRIBUTAÇÃO DOS ARTIGOS DE LUXO MEDIANTE A APLICAÇÃO
DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

**Monografia de conclusão de curso
apresentada no Curso de graduação em
Direito, do Setor de Ciências Jurídicas
da Universidade Federal do Paraná,
como requisito parcial à obtenção do
grau de Bacharel em Direito.**

**Professor Orientador: André Peixoto
de Souza**

CURITIBA

2015

RESUMO

A tributação dos artigos de luxo é um tema que não recebe a devida atenção da doutrina econômica e sequer do direito, apesar da sua importância para ambas as áreas. Geralmente, as dissertações se limitam a associar, brevemente, a taxaço mais elevada ao princípio da essencialidade. Porém, as consequências da opção legislativa pela majoração das alíquotas dos impostos que incidem sobre os artigos de luxo e seus compradores são extremamente complexas ao mercado, podendo afetar o percentual de empregos, a inflação, além da oferta e demanda. O presente trabalho se destina a aprofundar o tema, demonstrando as decorrências político-econômicas da aplicação dos principais impostos que incidem sobre o mercado de luxo, bem como os aspectos positivos e negativos de uma tributação agravada.

Palavras chave: Capacidade contributiva, luxo, imposto, tributo, essencialidade, riqueza, justiça social, fortuna, confisco, mercado.

ABSTRACT

The taxation of luxury goods is an issue that does not receive the proper attention from the economic nor the law doctrine, despite its importance to both areas. Generally, the theses are limited to briefly connect the higher taxing to principle of essentiality. However, the consequences of legislative choice for the increase of the tax rates on luxury goods and their buyers are extremely complex, economically, because it can affect the percentage of job offer, inflation, as well as supply and demand. This paper intends to deepen the theme, demonstrating the political and economic derivations of the implementation of the main taxes that affect the luxury market as well as the positive and negative aspects of this higher taxation.

Key words: Ability to pay tax, luxury, tax, tribute, essentiality, wealth, social justice, property, confiscation, market.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	7
2 IMPORTÂNCIA E APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	9
2.1 NOÇÕES BÁSICAS SOBRE O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA – DEFINIÇÕES E O PRINCÍPIO DA ISONOMIA	9
2.2 RAÍZES HISTÓRICAS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	12
2.3 HISTÓRICO DA INCIDÊNCIA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA.....	15
2.4 LEGISLAÇÃO ATUAL SOBRE O PRINCÍPIO	16
2.5 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA ABSOLUTA X RELATIVA	18
2.5.1 Capacidade contributiva absoluta	18
2.5.2 Capacidade contributiva relativa	18
2.6 LIMITES À TRIBUTAÇÃO E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	19
2.6.1 Mínimo existencial	19
2.6.2 Não confiscatoriedade	21
2.7 PRINCÍPIOS DA PROGRESSIVIDADE E DA SELETIVIDADE	22
3 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, LUXO E IMPOSTOS	24
3.1 DEFINIÇÃO DE LUXO – DESCONSTRUÇÃO DO IDEÁRIO CLÁSSICO SOBRE O TEMA	24
3.1.1 BREVE HISTÓRICO DO LUXO.....	24
3.1.2 Contemporaneidade e Acessibilidade	25
3.1.3 Informações pertinentes ao mercado de luxo.....	26
3.2 LEGISLAÇÃO PERTINENTE AOS PRODUTOS DE ALTO VALOR.....	28
3.2.1 Fato Gerador	29
3.2.2 Impostos indiretos	29
3.2.2.1 ICMS	31
3.2.2.2 IPI	32
3.2.3 Extrafiscalidade	33
3.2.3.1 II.....	34
3.2.3.2 PIS/Pasep – Importação e Cofins – Importação.....	35
4 CONSEQUÊNCIAS DA TRIBUTAÇÃO DIFERENCIADA DOS ARTIGOS DE LUXO	37
4.1 AUMENTO DA ARRECADAÇÃO ESTATAL.....	39
4.2 STATUS DIFERENCIADO DOS ARTIGOS COMUNS.....	40
4.3 SONEGAÇÃO FISCAL E CRESCIMENTO DAS EMPRESAS.....	42
4.4 PERCENTUAL DE CONSUMO	44
4.4.1 Elasticidade	44
4.4.2 Curva de <i>Laffer</i>	47

4.5 VOLUMES DE IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO.....	48
4.6 EMPREGABILIDADE	50
4.6.1 Indústria	50
4.6.2 Comércio (serviços).....	51
4.7 CONCORRÊNCIA INTERNA.....	52
5 BREVES CONSIDERAÇÕES ACERCA DA POLÍTICA DE TRIBUTAÇÃO DIRETA DO CONTRIBUINTE	54
5.1 TRIBUTAÇÃO DIRETA NO BRASIL.....	54
5.1.1 IGF	55
5.1.2 ITCMD.....	56
5.2 TRIBUTAÇÃO DIRETA EM OUTROS PAÍSES	57
5.2.1 Impostos sobre grandes riquezas	57
5.2.2 Impostos sobre a transmissão gratuita.....	58
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	60
7 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	62

1 INTRODUÇÃO

O mercado dos artigos de luxo movimentou bilhões de dólares ao redor do mundo, além de ser o alvo da preocupação de setores da economia que estão interessados nos consumidores e seus interesses. Estudos não faltam, quanto ao comportamento, hábitos de consumo, variedade da oferta e outros aspectos relacionados à compra e venda desses bens.

A *Bain & Company Fondazione Altagamma* divulgou um estudo, em 2014, estimou que cerca de € 850.000.000.000,00 (oitocentos e cinquenta bilhões de euros) foram gastos, ao redor do mundo, com o seguimento, liderado pelos gastos com automóveis (cerca de 10% do total). Os produtos pessoais, que são o núcleo das vendas, atingiram a casa dos € 223.000.000.000,00 (duzentos e vinte e três bilhões de euros). A empresa aponta, ainda, que o Brasil mostrou resultados insatisfatórios, devido à desvalorização da sua moeda, que fez com que o consumo se esfriasse.¹

Os valores são subjetivos, visto que a própria definição de luxo o é. Porém, é indispensável que esse mercado seja analisado a fundo, bem como as políticas tributárias que o cercam, considerando-se as cifras que são movimentadas anualmente. Apesar disso, são poucos os estudos específicos a respeito do tema, o que se torna difícil de entender, quando a situação econômica atual é colocada em perspectiva.

O legislador brasileiro deve estudar os fatores que decorrem da política de majoração dos tributos dos artigos de luxo. Normalmente, quando se decide aumentar a alíquota de algum imposto que interfira diretamente nesse mercado, a única consequência que parece ter importância é o repasse aos cofres públicos. Embora isso não seja um problema, em si, os efeitos indiretos das políticas aplicadas atualmente ultrapassam essa mera inferência. A taxa

¹ D'ARPIZIO, Claudia. LEVATO, Federica, ZITO, Daniele. MONTGOLFIER, Joëlle de. *Luxury Goods Worldwide Market - Study Fall-Winter 2014*. Em <http://www.bain.com/bainweb/PDFs/Bain_Worldwide_Luxury_Goods_Report_2014.pdf> Acesso em 31 de outubro de 2015.

indiscriminada pode atrapalhar o mercado global, não apenas do luxo, interferindo na situação econômica do país como um todo.

Tendo em vista todos esses fatores, essa dissertação se destina a analisar os principais impostos que incidem sobre os produtos de luxo, sobre os seus compradores e os efeitos das políticas tributárias no mercado, principalmente sob uma perspectiva *econômica*.

A capacidade contributiva tem ligação direta com o tema, posto que os artigos de luxo são mais tributados que os demais produtos, para que seja realizada a justiça tributária, que é um dos objetivos do princípio. Tentar-se-á aliar essa justiça, de alcance social, com uma proposta que também favoreça o fortalecimento do mercado de luxo, de acordo com o fundamento constitucional da livre iniciativa, aliando-os em prol do desenvolvimento da economia nacional.

2 IMPORTÂNCIA E APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A capacidade contributiva deve ser encarada como verdadeiro fundamento do ordenamento tributário brasileiro. Assentada por séculos na legislação e doutrina jurídica mundial, se destina a colocar em prática o ideário da justa tributação, instituto que encontrou a necessária atenção num país desigual e heterogêneo como o Brasil.

De início, serão trazidas algumas das principais definições sobre o ponto. Após, levantar-se-ão as noções que circundam a capacidade contributiva – como, por exemplo, a justiça social e tributária.

Adiante, segue o apanhado histórico que permite compreender a evolução do assunto. A abordagem constitutiva histórica se faz *mister*, pois a compreensão do instituto atual só é possível a partir da sua contextualização. Os marcos que tornaram o objeto importante na doutrina tributária e constitucional atuais serão de suma importância para a discussão da relação entre a capacidade contributiva e o mercado dos artigos de luxo, pois o tratamento social é inevitável, ao tratar da modalidade.

Importa afirmar que o tema da capacidade contributiva, por si só, é responsável por obras de diferentes magnitudes, abarcando livros, artigos, teses e outros trabalhos científicos. Dessa forma, tendo em vista que o princípio será analisado na relativização com o mercado dos artigos de luxo, sublinha-se que o capítulo atual tratará de situar o tema, sem esgotá-lo, o que seria impensável num mero trecho de trabalho de conclusão de curso de graduação, não sendo esta sequer a intenção.

2.1 NOÇÕES BÁSICAS SOBRE O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA – DEFINIÇÕES E O PRINCÍPIO DA ISONOMIA

Para que o conceito da capacidade contributiva possa ser utilizado numa análise de mercado, é preciso entendê-lo, ao menos sob os seus aspectos gerais. Aqui, a intenção se desdobra em tentar explicitar algumas das suas diversas definições.

No entendimento desse conceito, Zilveti oferece a sua definição de forma clara:

“A capacidade contributiva é o princípio segundo o qual cada cidadão deve contribuir para as despesas públicas na exata proporção de sua capacidade econômica. Isso significa que as despesas públicas devem ser rateadas proporcionalmente entre os cidadãos, uma vez que estes tenham, potencial ou efetivamente, usufruído a riqueza garantida pelo Estado.”²

Em seguindo na sua teoria, o autor cita Franco Gaffuri, na sua obra *L’Attitudine ala Contribuzione* (1969), escreve ser a definição do termo “a divisão equitativa das despesas na medida da capacidade individual de suportar o encargo fiscal”. A brevidade e simplicidade, que certamente facilitam a compreensão de assuntos tão complexos, marcam as palavras do italiano, no país que reviveu de maneira mais aprofundada a discussão sobre o assunto, como será visto adiante.

Geraldo Ataliba talha o seu conceito de capacidade contributiva, na obra “Hipótese de Incidência Tributária” (1973):

“Traduz-se na exigência de que a tributação seja modulada, de modo a adaptar-se à riqueza dos contribuintes. Implica que cada lei tributária tenha por efeito atingir manifestações ou aspectos dessa riqueza, sem destruir sua base criadora. O sistema tributário (entendido como ‘conjunto de impostos’, na perspectiva pré-jurídica) e cada imposto hão de adequar-se à capacidade econômica dos contribuintes [...]. A violação dessa - pelos excessos tributários - configura confisco, constitucionalmente vedado, além de suprema irracionalidade.”³

Baleeiro contribuiu à teoria ao expor a definição própria, procura associá-la diretamente ao receptor do tributo, ou seja, o contribuinte, dissertando que “a

² ZILVETI, Fernando Aurélio. *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2004. p. 134.

³ ATALIBA, Geraldo. *Imposto de Renda - Capacidade Contributiva - Aparência de Riqueza - Riqueza Fictícia - Renda Escritural - Intributabilidade de Correções Monetárias*. Revista de Direito Tributário, nº 38. p. 143.

capacidade contributiva do indivíduo é denominada a sua idoneidade econômica para suportar, sem sacrifício do indispensável à vida compatível com a dignidade humana, uma fração qualquer do custo total de serviços públicos”⁴.

Estas são algumas definições do conceito de capacidade tributária. Elas são múltiplas, criadas por diversos autores competentes, mas, novamente, é necessário afirmar que o objetivo desse trabalho não é uma análise aprofundada do princípio da capacidade contributiva; essa temática já foi (e continua sendo) explorada sob múltiplos ângulos, há décadas. Acredita-se, de qualquer maneira, que a exposição dos argumentos acima introduz de maneira satisfatória a discussão sobre o que vem a ser o instituto da capacidade contributiva.

Nesse momento, retrocede-se ao discernimento que antecede a própria conceituação desse instituto. A capacidade contributiva deriva, inicialmente, do princípio da igualdade, ou isonomia. Significa, à verdade, a *igualdade relativa*, conceito de Duguit que foi trazido ao país por Ruy Barbosa: tratar os indivíduos iguais como iguais e desigualmente os desiguais.⁵

O princípio da isonomia encontra subsídio parcial no texto constitucional no *caput* do artigo 5º:

Art. 5º 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, nos termos seguintes: [...]

Denota-se que o artigo 5º traz uma série de garantias fundamentais, sendo um dos mais citados da Constituição Federal no universo jurídico, seja qual for o âmbito de atuação. A sua importância reflete as diversas conquistas sociais, alcançadas, não raro, por meio de embates, fosse no Brasil ou preteritamente, na Europa, sendo trazido por doutrinadores como o próprio Ruy Barbosa.

Assim, fica clara a importância deste princípio ao compor o *caput* do artigo em questão. Existem correntes que o consideram como um “sobrep princípio”,

⁴ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 272.

⁵ ZILVETI, Fernando Aurélio. *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2004. p. 133.

como Paulo Barros de Carvalho⁶; porém, grande parte dos estudiosos considera que não há sobreposição ou majoração de princípios, sendo todos eles relativos, ao menos em parte.

No campo do direito tributário, o princípio da isonomia está previsto, de maneira específica, no artigo 150, II da Constituição Federal:

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 de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

Aqui, percebemos que a igualdade está condicionada à circunstância econômica do contribuinte, o que reflete os dois polos da relação tributária: o aplicador da lei não pode realizar a diferenciação das pessoas, escolhendo quem estará sujeito ao imperativo legal; dessa maneira, o Estado está obrigado a reconhecer que *todos são iguais perante a lei*. Além disso, o legislador deve tratar com similaridade as situações análogas, reservando o tratamento diferenciado aos que são desiguais.

O princípio da isonomia deu nascimento ao da capacidade contributiva, o que é lúcido, quando confrontados. Porém, atualmente, a maioria dos doutrinadores entende que a capacidade contributiva merece análise a parte, decorrente da importância que tomou no decorrer da história, em vários momentos. É o que se passa a analisar.

2.2 RAÍZES HISTÓRICAS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Partindo do ponto de vista de justiça social, que está amplamente relacionada à justiça tributária, já é percebida a aparição do referido princípio, ao menos na sua intenção basilar – sem que restasse sob os parâmetros complexos

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *O princípio da anterioridade em matéria tributária*. Revista de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, n. 63. p. 104.

atuais de justiça tributária – no Egito Antigo, tendo sido reconhecido, interpretado e utilizado por filósofos gregos⁷.

Não raro, foi motivo de registro durante períodos importantes da história, como na Magna Carta do rei britânico João Sem-Terra, em seu artigo 12º, como é possível verificar em uma de suas diversas traduções para o inglês⁸, embora se situasse em contexto excêntrico ao atual. A Carta é notória, por ter se consagrado como um dos primeiros documentos no qual se reconhece a tentativa de limitar o poder real por meio do cerco legal.

Ampliando-se o decurso temporal, aparece novamente na obra de Tomás de Aquino, que previu a necessidade de cada indivíduo pagar os tributos *secundum facultatem* ou *secundum equalitem proportionis*, ou seja, de acordo com as próprias faculdades, num sistema proporcional.

Adam Smith, por sua vez, cunhou a expressão *ability to pay* na famosa obra *A Riqueza das Nações* (1776), num âmbito muito mais voltado à economia que propriamente ao direito, na qual ele defendia que cada cidadão deveria contribuir no suporte ao governo na proporção de sua respectiva capacidade⁹. Alguns estudiosos consideram que Adam Smith foi o forjador do princípio como o conhecemos hoje¹⁰.

No período revolucionário do século XVIII, o conceito de justiça tributária ganhou força, reivindicado contra abusos da nobreza. Motivou, ao menos em parte, eventos como a luta pela independência das Treze Colônias (1773), a Revolução Francesa (1789) e até mesmo a Inconfidência Mineira (1789). A *Déclaration des Droits* (1789), reforçada pela *Déclaration de l'Homme et de les Citoyens* (1791), ambos documentos que culminaram da Revolução Francesa,

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *O princípio da anterioridade em matéria tributária*. Revista de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, n. 63. p. 142.

⁸ “No scutage not aid shall be imposed on our kingdom, unless by common counsel of our kingdom, except for ransoming our person, for making our eldest son a knight, and for once marrying our eldest daughter; and for these there shall not be levied more than a reasonable aid. In like manner it shall be done concerning aids from the city of London.” MURPHY, Gerald. *The Magna Carta (The Great Charter)*. Em <<http://www.constitution.org/eng/magnacar.htm>> Acesso em 08 de julho de 2015.

⁹ PAUL, Ellen Frankel. MILLER, Fred D. PAUL, Jeffrey. *Taxation, Economic Prosperity, and Distributive Justice: Volume 23, Part 2*. Cambridge: Editora Cambridge University, 2006. p. 3.

¹⁰ *Le Principe de la Capacité Contributive*. Em <http://www.unifr.ch/finpub/assets/files/Etudes/Bachelor/IFP1/SA2008/ChapitresSA2008/Chapitre6_S A08.pdf> Acesso em 09 de junho de 2015.

estabeleciam que os “impostos deveriam ser suportados em proporção às possibilidades econômicas de cada um”¹¹; tal conceito foi reproduzido nas Constituição Francesa de 1791 e 1848, dada a sua importância relativa à conquista social alcançada pela população daquele país.

A partir desse momento, a tributação ponderada à capacidade dos contribuintes já havia se tornado a base das sociedades que surgiam, diversas vezes de maneira a romper com o autoritarismo imposto por regimes nobres. Os filósofos iluministas foram responsáveis por cunhar e disseminar diversas teses que enfraqueceram o poder de autoridades tidas como absolutistas, centralizadoras de poder; a justa tributação se conformava com a sua visão de governo, se firmando, assim, como requisito para o estabelecimento de governos que fossem aceitos pelos intelectuais, que acabavam influenciando a sociedade à sua volta.

Mais recentemente, compreende-se que, de maneira efetiva, o princípio da capacidade contributiva foi elaborado, no âmbito dogmático jurídico-tributário, por Benvenuto Griziotti (1929), mestre da escola de Pávia. A importância da sua obra foi tamanha, que a Assembléia Constituinte italiana, em 1947 (promulgada em 1948), dispusesse, no seu artigo 53º: “*Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività.*”¹².

Em 1961, a pesquisa de Emilio Giardina, intitulada *Le Basi Teoriche del Principio della Capacità Contributiva*, se tornou notória, ao tentar dar ênfase e profundidade ao artigo constitucional italiano da capacidade contributiva, trazendo à tona, novamente, as discussões sobre o tema¹³. A partir das suas teorizações, o tema deixou de ser mero tópico tratado a partir do princípio da igualdade, ganhando notoriedade para tornar-se referência nas discussões acerca do direito tributário.

¹¹ COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Editora Malheiros, 2012. p. 19

¹² “Todos devem concorrer ao pagamento das despesas públicas, de acordo com a sua capacidade contributiva. O sistema tributário é formatado a critério de progressividade.”. Tradução própria.

¹³ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 687.

Assim, com autores como Giardina, Manzoni (1965), Maffezoni (1970) e Francesco Moschetti – que introduziu o livro *Il Principio della Capacità Contributiva* – atentos ao tema¹⁴, a capacidade contributiva, que iniciou como uma preocupação da doutrina tributária italiana, ganhou a atenção do restante do mundo jurídico, introduzindo o conceito na legislação da maioria dos países ocidentais¹⁵.

2.3 HISTÓRICO DA INCIDÊNCIA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA

No Brasil, a interpretação a respeito do início do respectivo instituto recebe diferentes interpretações.

Eduardo Sabbag afirma que “o princípio da capacidade contributiva apareceu na Constituição Imperial de 1824, à luz do art. 179, XV [...]”, tendo sido suprimido na Constituição de 1891 e tendo retornado na Carta de 1934¹⁶.

Regina Helena Costa, por sua vez, considera que a Constituição de 1946 foi a primeira a tratar do tema, tendo sido as suas predecessoras “tímidas ou omissas a respeito de algum dispositivo que prestigiasse o princípio da capacidade contributiva”¹⁷.

Fernando Aurélio Zilveti demonstra a crença de que a sua iniciação se deu a partir de 1934, mais especificamente quanto à progressividade do imposto, no que seria “um claro aceno à extrafiscalidade pretendida pelo Estado naquela época”¹⁸.

¹⁴ DUTRA, Micaela Domingues. *A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: ANÁLISE À LUZ DOS DIREITOS HUMANOS E FUNDAMENTAIS*. Brasília: Instituto Brasiliense de Direito Público. Dissertação do Programa de Mestrado. 2008 *apud* RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Evolução do Princípio da Capacidade Contributiva e sua Configuração no Panorama Constitucional Atual. p.22

¹⁵ Na Itália, Espanha e Brasil, previsto expressamente na Carta Maior; implicitamente, presente na Constituição Alemã, no artigo 3.1.

¹⁶ SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 3ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 157.

¹⁷ COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Editora Malheiros, 2012.

¹⁸ ZILVETI, Fernando Aurélio. *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2004. p. 173.

Embora o presente excerto não tenha a pretensão de realizar um compêndio histórico, mas apenas demonstrar a visão de alguns dos expoentes teóricos do direito tributário, denota-se que o tema não está sedimentado na doutrina. O que está pacificado, no entanto, é a visão da Constituição Federal de 1989 sobre o princípio.

2.4 LEGISLAÇÃO ATUAL SOBRE O PRINCÍPIO

A capacidade contributiva deriva diretamente da noção de *personalização* ou *personalização* dos tributos trazida pelo princípio da isonomia. A sua análise deduz que essa personalização não é absoluta (“Sempre que possível [...]”), podendo ser excepcionado quando necessário. Situa-se no texto constitucional da seguinte maneira:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

§ 1º 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.

Além da personalização, o princípio da capacidade contributiva se comunica com outros postulados, como a proporcionalidade, progressividade e seletividade, que aparentam perseguir os mesmos objetivos de justiça tributária, embora sob perspectivas diversas.

Outra consequência da leitura do dispositivo acima permite concluir que a administração tributária está facultada a identificar, individualmente, o patrimônio dos seus contribuintes, tendo em vista alcançar a maior efetividade possível da tributação.

Embora a possibilidade real da individualização seja questionável, em decorrência da dificuldade de analisar o patrimônio, rendimentos e despesas de cada contribuinte, parece razoável entender que a intenção do legislador, ao prescrever o determinado conceito, foi o de que se considere, minimamente, a

capacidade dos contribuintes que estão em determinadas situações que se assemelham.

Uma decorrência desse artigo, por exemplo, é a isenção do pagamento de imposto de renda para determinados contribuintes, os quais se considera que não possuem capacidade contributiva para com o Fisco, segundo a Tabela válida a partir de abril do ano-calendário de 2015:

Base de Cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a deduzir do IRPF (R\$)
Até 1.903,98	-	-
De 1.903,99 até 2.826,65	7,5	142,80
De 2.826,66 até 3.751,05	15	354,80
De 3.751,06 até 4.664,68	22,5	636,13
Acima de 4.664,68	27,5	869,36

Tabela 1 – Incidência mensal do IRPF¹⁹

Nesse momento, é pertinente distinguir os conceitos de *capacidade contributiva* e *capacidade econômica*. Enquanto a primeira noção vincula o contribuinte ao ônus imposto pelo poder público, a segunda significa a potencialidade econômica de uma pessoa, de acordo com os seus rendimentos e a sua capacidade de angariar riquezas.

Para que a diferença seja visualizada, pensa-se no caso de um indivíduo que auferir rendimentos elevados, situando-se na faixa mais tributada do Imposto de Renda, a princípio. Porém, ele deve pensões alimentícias mensais, que são descontadas diretamente da sua folha de pagamento, além de outras dívidas; nesse caso, embora a sua capacidade econômica seja considerável, a capacidade de contribuir para o Fisco é diminuída, sendo que este fator deve ser levado em consideração, no momento da sua tributação.

Ressalta-se que o referido princípio, embora esteja previsto em minúcias na Constituição, é considerado norma de caráter programático para a maioria dos autores; ou seja, se consubstancia em diretriz a ser observada pelo Estado. Autores importantes como José Afonso da Silva e Canotilho discordam que existem normas que se traduzam como meros “programas”, pois essa

¹⁹ IRPF (*Imposto sobre a renda das pessoas físicas*). Em <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica>> Acesso em 05 de novembro de 2015.

consideração poderia acabar por desobrigar o Poder Público a cumprir as normas constitucionais²⁰.

2.5 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA ABSOLUTA X RELATIVA

Segundo as lições do tributarista José Roberto Vieira, existe uma diferenciação fundamental na forma como a capacidade contributiva é apresentada pelo Estado, podendo ser absoluta (objetiva) ou relativa (subjativa).²¹

2.5.1 Capacidade contributiva absoluta

A classificação da capacidade contributiva em absoluta se refere àqueles tributos – impostos, no caso – cuja mediação da base econômica repousa em circunstâncias concretas.²² Dessa maneira, seleciona-se, para a hipótese de incidência das normas tributárias, um fato que seja revelador da capacidade contributiva. Exemplos concretos são o Imposto Predial Territorial Urbano (IPTU), Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), Imposto Territorial Rural (ITR) etc. Nesses casos, a capacidade do contribuinte não é levada em consideração, mas sim os símbolos de riqueza que ele ostenta.

2.5.2 Capacidade contributiva relativa

A capacidade contributiva relativa, por sua vez, atinge todos os tributos, pois os fatos (hipótese de incidência) das taxas e contribuições de melhoria são

²⁰ SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*. São Paulo, Malheiros Editores, 1998. p. 81.

²¹ VIEIRA, José Roberto. *Princípio da Igualdade e Capacidade Contributiva*. Palestra da Semana de Direito Público do CAHS. Painel de Direito Tributário I. Universidade Federal do Paraná, 2015.

²² BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 368-269.

atividades realizadas pelo Estados. Adequa-se o *quantum* do tributo ao tamanho do fato praticado; quanto mais intenso ele for, proporcionalmente maior deve ser a contribuição, e vice-versa. Deve se adequar o tributo às circunstâncias específicas de cada contribuinte. O exemplo clássico é o Imposto de Renda, que é calculado de acordo com as diversas características pessoais do contribuinte, como a renda auferida, a existência de dependentes, os bens que possui etc.

2.6 LIMITES À TRIBUTAÇÃO E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A aplicação de tributos, por parte do Estado, deve ser legalmente limitada, pois consiste em um poder que, como visto, pode ocasionar desequilíbrios graves na manutenção do aparato governamental.

O patamar inferior àquele que poderá ser tributado configura o *mínimo existencial*, que configura um dos pilares da justiça tributária, por estabelecer aquela renda que não poderá ser tributada, por ausência de capacidade contributiva.

O teto constitucionalmente tributável, segundo as lições do Prof. Roberto Vieira, enquanto tratava dos limites da extrafiscalidade, inspirando-se em Emilio Giardina, consiste da “[...] necessidade igualmente imprescindível do respeito à *não confiscatoriedade*, como um limite superior desse princípio”²³.

Segue, mais detalhadamente, a explicação de ambos os conceitos, fundamentais no estudo tributário e constitucional, quanto às limitações do poder estatal.

2.6.1 Mínimo existencial

²³ VIEIRA, José Roberto. Mesa de Debate – *Tributos Federais – XVI Congresso Brasileiro de Direito Tributário*. Revista de Direito Tributário. Ed. 91, São Paulo: Malheiros, 2004. p. 76.

O trabalho em questão trata da tributação daqueles que possuem elevada capacidade contributiva; porém, não pode deixar de fazer menção ao instituto do mínimo existencial, que é uma das principais facetas do princípio da capacidade contributiva. Zilveti define-o como “a menor quantia de renda absolutamente necessária para a sobrevivência digna do contribuinte”²⁴. Outra definição simples é aquela que se refere ao mínimo vital como a ausência de capacidade contributiva.

À luz dos direitos fundamentais, inseridos profundamente na teoria da ordem democrática brasileira, significa que apenas aquilo que *exceder* esse mínimo poderá ser tributado – não devendo, obrigatoriamente, sê-lo. Oportuno afirmar que o conceito está consonante com a noção de justiça tributária, afastando a tributação daqueles que teriam os seus direitos básicos desrespeitados, caso ela lhes incidisse.

O conceito, em si, é facilmente exposto; o problema consiste na definição do que seria, em termos práticos, o mínimo existencial; ou seja, a sua quantificação. A incidência do tributo não pode afrontar o patrimônio do contribuinte, tampouco a sua dignidade²⁵. Definitivamente, a fixação do mínimo existencial depende de fatores políticos: o *quantum* estará relacionado àquilo que o Estado considerar que satisfaz as necessidades dos seus cidadãos.

Ricardo Lobo Torres configura o mínimo existencial como um direito fundamental, que deveria, inclusive, ter a imunidade tributária reconhecida, na sua opinião²⁶.

A polêmica ocorre com facilidade num tema econômico como esse, já que no Brasil, é seguro afirmar que a maior parte da população não considera o salário mínimo como suficiente para satisfazer os direitos previstos no artigo 5º da Constituição. A título exemplificativo, o salário mínimo brasileiro, em junho de 2015, correspondia a R\$ 788,00 (setecentos e oitenta e oito reais). O Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos (DIEESE)

²⁴ZILVETI, Fernando Aurélio. *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2004. p. 203.

²⁵SANTOS, Nélida Cristina dos. *A Capacidade Contributiva e os Símbolos de Riqueza*. São Paulo: Lex Editora, 2007. p. 60.

²⁶TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p. 61.

acreditava que o salário mínimo *necessário*, considerando aspectos como o custo de vida, despesas e a própria Cesta Básica deveria ser de R\$ 3.299,66 (três mil, duzentos e noventa e nove reais e sessenta e seis centavos)²⁷.

Isto posto, a noção de mínimo existencial é indissociável daquele da capacidade contributiva, pois está atrelado à justiça tributária e, em última análise, à justiça social que o direito tributário deve perseguir na sua aplicação.

2.6.2 Não confiscatoriedade

O confisco configura o repasse de renda ao polo ativo da relação tributária que supera a capacidade contributiva do indivíduo, privando-o de valores fundamentais à sua vivência em conformidade com os princípios elencados no artigo 5º da Constituição.

A própria Carta Magna refere-se à vedação de tributos que possuam efeitos confiscatórios:

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

[...]

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

Aliomar Baleeiro, refletindo a respeito dos tributos confiscatórios, disse que “são tributos confiscatórios os que absorvem parte considerável do valor da propriedade, aniquilam a empresa ou impedem o exercício de atividade lícita e moral”.²⁸

O tema do confisco, assim como o mínimo existencial, não é delineado constitucionalmente, sendo que deverá ser considerado cada caso particular, onde se acredite que houve abuso do poder tributário. De qualquer maneira,

²⁷ *Salário mínimo nominal e necessário*. Em

<<http://www.dieese.org.br/analisecestabasica/salarioMinimo.html>>. Acesso em 13 de julho de 2015.

²⁸ BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 564.

serve como parâmetro de limitação da atuação estatal na prática da arrecadação.

2.7 PRINCÍPIOS DA PROGRESSIVIDADE E DA SELETIVIDADE

Em conclusão ao presente capítulo, far-se-á uma ligeira consideração acerca de dois princípios que estão diretamente ligados à arrecadação de recursos por via de tributo e, assim, à capacidade contributiva: a progressividade e a seletividade.

O primeiro princípio dita que os “cidadãos dotados de maior poder aquisitivo devem pagar impostos com alíquotas maiores, de forma que o sacrifício econômico por eles sentido seja proporcionalmente maior do que o suportado pelos contribuintes mais economicamente vulneráveis”.²⁹

Em resumo, a progressividade impõe que os tributos devem ser dotados de critério que aumente, de acordo com diferentes faixas de capacidades contributivas, as alíquotas que o compõem. Tal previsão resta clara ao notar que o Imposto de Renda, o IPTU e o ITR são calculados dessa maneira.

Thomas Piketty afirma que “a inovação mais importante do século XX em matéria fiscal foi a criação e o desenvolvimento do imposto progressivo sobre a renda. Essa instituição desempenhou um papel central na redução da desigualdade ao longo do século passado.”³⁰

A seletividade, por sua vez, prestigia a “*utilidade social do bem*”³¹, ou seja, considera aqueles itens que devem ser mais ou menos tributados, de acordo com os parâmetros da extrafiscalidade, que será melhor compreendida adiante.

Sabbag considera que a seletividade é verdadeira exteriorização do postulado da capacidade contributiva, pois informa diretamente o percentual das

²⁹ SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 3ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 165.

³⁰ PIKETTY, Thomas. *O Capital no Século XXI*. Rio de Janeiro: Editora Intrínseca, 2014. p. 612.

³¹ SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 3ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 183.

alíquotas que incidem sobre aqueles bens considerados *supérfluos*. No capítulo seguinte, a temática será detalhada.³²

Os princípios aqui tratados percorrem caminhos que são amplamente estudados pela doutrina tributária. Porém, de acordo com a proposição deste trabalho, foram propostas as classificações mais associadas ao objeto de estudos que é proposto.

³² SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 3ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 183.

3 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, LUXO E IMPOSTOS

3.1 DEFINIÇÃO DE LUXO – DESCONSTRUÇÃO DO IDEÁRIO CLÁSSICO SOBRE O TEMA

A introdução ao presente capítulo trará uma análise social do luxo, o que não configura uma fuga do tema; no sentido inverso, é elementar que se entenda um pouco da sua dimensão que foge, inicialmente, ao próprio direito, para que possamos associá-lo ao universo da capacidade contributiva, que, por sua vez, também possui importante conexão com a realidade social.

O luxo não é e sequer pode ser considerado uma exclusividade das classes abastadas, como a noção clássica traduz. Aliás, a sua definição mudou drasticamente com o tempo, como pode ser visto a seguir.

3.1.1 BREVE HISTÓRICO DO LUXO

Nas culturas pré-históricas, o luxo significava o dispêndio desregrado, em comunidade, dos recursos angariados. No Egito Antigo, o conceito mudou, observando a própria institucionalização e estatização, onde perdeu o caráter comunitário e começou a se tornar privilégio dos organizadores do Estado – construção de pirâmides e palácios suntuosos.³³

A partir da Idade Média, os aristocratas não necessitam mais estarem ligados ao governo ou ao militarismo, como havia acontecido por vários séculos anteriores. A ociosidade começa a tomar conta de algumas dessas sociedades, na Europa, fazendo com que os gastos com joias, roupas, mansões e todos os signos de uma vida diferenciada aumentem consideravelmente.³⁴

³³ LIPOVESTKY, Gilles. *O Império do Efêmero*. São Paulo: Schwarcz LTDA, 2011. p. 22.

³⁴ LIPOVESTKY, Gilles. *Op. cit.*, p. 45.

Na Renascença, os mecenas começam a aparecer, patrocinando artistas em demonstração do seu poderio econômico. A intenção era, assim, competir entre a alta sociedade que se pertencia – principalmente nos principados de Florença e Veneza.³⁵

Com a Revolução Industrial, o aparecimento da linha de produção fez com que os artesãos, que não faziam parte desse processo industrializado, ganhassem renome. Por esse motivo, algumas das marcas mais conceituadas utilizassem o nome dos seus criadores (Chanel, Dior etc).³⁶ Esse fenômeno está presente até hoje no alto mercado mundial, em contraposição à massificação trazida pelas máquinas.

3.1.2 Contemporaneidade e Acessibilidade

Contemporaneamente, pode se considerar que existe um momento de marketing global, de grandes corporações, de aquisições, fusões e guerrilha mercadológica. Os artistas independentes, os pequenos artesãos e todos os vendedores menores, em geral, começam a perder espaço para as grandes empresas. Isso significa, basicamente, que o luxo se tornou acessível, ao menos em parte.³⁷

Observa-se, em larguíssima escala, a difusão de produtos que chegaram a ser mais exclusivos em outras épocas: carros de marcas alemãs e japonesas, por exemplo, não são raros nas ruas brasileiras, em comparação com as décadas anteriores. Não se trata, aqui, daquele luxo que é usufruído apenas por parcela ínfima da população – carros que custam milhões de reais, iates, relógios exclusivos ou mansões localizadas em condomínios nobres.

Porém, também não se pode tratar os produtos em questão como acessíveis às pessoas que possuem um padrão de vida popular, sem grandes regalias. A aspiração em comprá-los fica evidente, muitas vezes, no

³⁵ LIPOVESTKY, Gilles. *O Império do Efêmero*. São Paulo: Schwarcz LTDA, 2011. p. 58.

³⁶ LIPOVESTKY, Gilles. *Op. cit.*, p. 63.

³⁷ LIPOVESTKY, Gilles. *Op. cit.*, p. 173.

pirateamento dos objetos originais, falsificados em cópias que variam de qualidade e preço, podendo alcançar valores amplamente menores que aqueles nos quais se “inspiraram”.

De qualquer maneira, entender o consumo, seja do mercado de luxo ou não, torna-se fundamental para entender a sociedade brasileira atual. Por mais sedimentada que a noção possa se apresentar, Lipovetsky a aprofunda de maneira inusitada e notória:

Com certeza, a nova cartada frívola tem como alimentar certo número de inquietações: a sociedade por ela delineada está bem longe do ideal democrático e não permite abordar nas melhores condições a saída do marasmo econômico em que estamos mergulhados. Por um lado, os cidadãos se sentem pouco interessados pela coisa pública; um pouco por toda parte a desmotivação, a indiferença pelo político vencem; o comportamento do eleitor está prestes a conformar-se ao do consumidor. Por outro lado, os indivíduos atomizados, absorvidos consigo mesmos, estão pouco dispostos a considerar o interesse geral, a renunciar aos privilégios adquiridos; a construção do futuro tende a ser sacrificada às satisfações das categorias e dos indivíduos do presente. Comportamentos altamente problemáticos quanto ao vigor do espírito democrático, quanto à capacidade de nossas sociedades de se recuperar, de se readaptar a tempo, de ganhar a nova guerra dos mercados.³⁸

Dessa forma, o interesse das pessoas em consumir artigos de elevado custo demonstra mais do que o simples interesse de destaque na pirâmide social, podendo ser associado à situação econômica, política e ao comportamento individualista hodierno.

3.1.3 Informações pertinentes ao mercado de luxo

Foi realizado um estudo que traz uma classificação utilizada por empresas para determinar quais são os principais subsetores do luxo, sem prejuízo dos conceitos legais, que ficam à mercê dos legisladores:³⁹

1. Acessórios de moda

³⁸ LIPOVESTKY, Gilles. *O Império do Efêmero*. São Paulo: Schwarcz LTDA, 2011. p. 9.

³⁹ CAROZZI, Elaine Michely Furtado. *Mercado do Luxo no Mundo e no Brasil e Christian Dior: reposicionamento de marca no setor do luxo*. São Paulo: ESPM, 2005. p. 5.

2. Bagagem/artigos de couro
3. Calçados
4. Cosmética
5. Pele
6. Vestuário
7. Relojoaria
8. Joalheria
9. Lingerie
10. Perfumaria
11. Automóveis
12. Aviões particulares
13. lates
14. Motocicletas
15. Champanhe
16. Destilados
17. Vinhos
18. Cristais
19. Ourivesaria
20. Porcelana e faiança
21. Mobiliário
22. Outros têxteis da casa
23. Luminárias
24. Têxteis de mobiliário
25. Distribuição alimentar
26. Hotelaria
27. Restauração
28. Instrumentos de música
29. Foto, som e vídeo
30. Artigos de papelaria
31. Edição
32. Impressão
33. Tabacaria

34. Horticultura

35. Cuidados corporais

A lista deve servir apenas como parâmetro, já que a classificação dos produtos de luxo está sujeita à vontade do legislador, quando lida com os “supérfluos”, às necessidades de gestão tributária e ao preço final dos produtos, que, em virtude da onerosidade dos impostos, pode multiplicar o valor final, dificultando o acesso aos artigos que não foram concebidos para o mercado de alta classe.

3.2 LEGISLAÇÃO PERTINENTE AOS PRODUTOS DE ALTO VALOR

A relação entre a lei e o comércio entremeia os estudos do direito tributário e do plano econômico. O caso do Brasil deve ser estudado de maneira específica, já que possui diversas singularidades: grande território, percentuais altos de pobreza em contraponto com fortunas elevadas, uma base forte de consumo, influência de tendências dos países desenvolvidos, entre outros fatores.

Importa estudar o posicionamento do legislador frente aos artigos de luxo, pois isso reflete no mercado, como um todo: importações, vinda de indústrias ao país, guerra fiscal, consumo etc. No momento, parecemos viver o mesmo “marasmo econômico” trazido por Lipovetsky no excerto relacionado anteriormente, o que faz refletir se um posicionamento diferente por parte do governo frente ao problema suscitado não poderia melhorar o cenário.

No Brasil, são os seguintes os principais impostos que incidem sobre os artigos de luxo: Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), e, caso o produto seja importado – o que ocorre com frequência no mercado que está sendo estudado –, ainda incide o Imposto de Importação (II), o Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público Incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços (PIS/Pasep – Importação) e a Contribuição

Social para o Financiamento da Seguridade Social Devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior (Cofins – Importação).

Os tributos que serão analisados na sequência incidem sobre diversos produtos, não necessariamente apenas os de luxo. Porém, certo é que eles são os principais responsáveis pelo valor desses artigos, como será demonstrado – principalmente quando se depara com aqueles considerados extrafiscais, conforme a sequência sugere.

3.2.1 Fato Gerador

Para que o assunto dos impostos possa ser melhor compreendido, é importante definir o que significa o *fato gerador de um imposto*. A sua previsão se dá no Código Tributário Nacional, bem como é tema de estudo de vários doutrinadores tributários:

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Nessa esteira, o fato gerador é o que gera a obrigação tributária entre o contribuinte e o destinatário. Ataliba o define da seguinte maneira: “a hipótese de incidência tributária é a hipótese da lei tributária. É a descrição genérica e abstrata de um fato. É a conceituação (conceito legal) de um fato: mero desenho contido num ato legislativo”.⁴⁰ O conceito, dessa maneira, é chave para entender o fato legislado que acarretará na incidência de determinado imposto, o que vem ao encontro do tema proposto por este trabalho.

3.2.2 Impostos indiretos

⁴⁰ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 59.

Os tributos em questão, o IPI e o ICMS, são considerados impostos de consumo ou impostos sobre o valor acrescido. Uma das suas principais características é a de que, por não permitirem a individualização da renda líquida do contribuinte no momento da incidência, eles não estariam sob a égide do princípio da capacidade contributiva.

A doutrina se divide nesses estudos. Alcides Jorge Costa considera que o IPI e o ICMS não se aplicam à capacidade contributiva. Franco Gallo, por sua vez, acredita que esses tributos se conformam em grau reduzido com o referido princípio. Na doutrina estrangeira, prevalece o entendimento de que o princípio se aplica a todos os tributos, sendo que, nesse caso, o ônus tributário é transferido a terceiros.⁴¹

As discussões tentam resolver a teoria de que o consumo possa ser considerado como um indicador de capacidade contributiva. Podemos compreender a ocorrência analisando um fenômeno comum no mundo do consumo: considere-se que duas pessoas, uma de baixa e a outra de alta capacidade econômica, comprem um perfume caro, sob o qual incidem os impostos de consumo e o Imposto de Importação. Na presente conjuntura, as duas demonstraram possuir a capacidade contributiva para concorrer com os tributos em tela.

Dessa maneira, mesmo que as capacidades econômicas, ou seja, os proventos e a possibilidade de angariar recursos das duas pessoas seja diferente, a capacidade contributiva, naquele momento, se equiparou (para o determinado produto). Assim, pode ser reputado, ao menos relativamente, o princípio da capacidade contributiva aos impostos que impactam o consumo.

Destarte a discussão doutrinária que envolve o tema, há certeza de que os impostos indiretos são os principais responsáveis pelo fenômeno tratado nesta Dissertação, ou seja, a tributação dos artigos de luxo. A incidência desses

⁴¹ ZILVETI, Fernando Aurélio. *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2004. p. 276-277.

impostos é o principal fator público de oneração do valor desses itens, sem considerar os fatores de interesse privado.

3.2.2.1 ICMS

O ICMS pode ser instituído pelos Estados e DF, com previsão no artigo 155, II da CF, representando cerca de 80% da arrecadação dos Estados.⁴² No momento em que é emitida uma nota fiscal de entrada ou saída de materiais, ou uma nota de serviços, o imposto incidirá sobre a pessoa (física ou jurídica) que realizar a circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual, intermunicipal ou de comunicação. Atualmente, a alíquota padrão do ICMS no estado do Paraná é de 18%, regido pela Lei Orgânica 11.580/96 PR.

Os sujeitos passivos – contribuintes – do ICMS, de acordo com o artigo 4º da Lei Complementar n. 87/96, são as pessoas que praticam operações relativas à circulação de mercadorias; importadores de bens de qualquer natureza; prestadores de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; prestadores de serviços de comunicação.

Por ser um imposto não cumulativo, o momento da tributação pode não ser o do fato gerador do tributo, ou seja, o fato que ensejou a sua incidência. Esse fenômeno é chamado de *diferimento*. De qualquer maneira, o que interessa ao presente estudo é o fato de que o ICMS respeita o princípio da seletividade, previsto no artigo 155, § 2º, III da CF, que permite estipular alíquotas diferenciadas aos produtos, para mais ou para menos, em função da essencialidade. Sacha Calmon Navarro Coêlho faz uma interessante observação ao princípio, afirmando que “o automóvel, em si, não é bem supérfluo, embora um carro Mercedes possa sê-lo”.⁴³

A tabela de produtos supérfluos é ditada na lei estadual que estabelecer o ICMS. No caso de São Paulo, por exemplo, a alíquota é de 25%, incidente nas operações com bebidas alcoólicas, fumo, perfumes, motocicletas, asas-deltas,

⁴² SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 3ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 1005.

⁴³ SABBAG *apud* COÊLHO, *Op. cit.*, p. 1018.

embarcações de esporte e de recreio, armas e munições, binóculos, jogos eletrônicos, bolas e tacos de bilhar, cartas para jogar, tacos para golfe etc.⁴⁴ Vários Estados se inspiram na legislação paulista, tanto na alíquota quanto na tabela de produtos.

Denota-se, claramente, que o ICMS é um dos principais encargos condizentes aos artigos de luxo, onerando, por si só, em até 25% esses produtos, sendo essa uma alíquota que recorrentemente é praticada pelos Estados; por se enquadrarem na categoria de supérfluos nas leis estaduais que instituem o imposto, acabam por sofrer a incidência mais elevada que o normal.

3.2.2.2 IPI

O IPI é um imposto de competência da União, previsto no artigo 153 da CF, que incide sobre produtos industrializados nacionais ou estrangeiros. A definição de produto industrializado está presente no Decreto n. 7.212/10, que regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do IPI. Quando se fala em consumo, no geral, o imposto que mais afeta o consumidor de qualquer classe é o IPI, dada a generalidade de produtos por ele abarcados.

O seu fato gerador ocorre nos seguintes momentos: com o desembaraço aduaneiro do produto importado; na saída do produto industrializado do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial; com a arrematação do produto apreendido ou abandonado, quando este é levado a leilão.

Os contribuintes podem ser o importador, o industrial, o comerciante ou o arrematador, ou a quem a lei os equiparar, a depender do caso. A lei compreende que o industrial é aquele que comercializa produtos cuja industrialização ocorreu no próprio estabelecimento ou por meio da sua terceirização, com a respectiva remessa dos insumos necessários.

⁴⁴ *ICMS/SP Tabela de Alíquotas Operações Prestações internas*. Em <http://www.dpeg.com.br/conteudo/tabelas_estadual/sao_paulo/ICMS_sp_pestacoes_internas.pdf> Acesso em 05 de novembro de 2015.

No caso do IPI, a alíquota está sujeita à subjetividade do legislador, que varia de produto a produto. No caso dos cigarros, por exemplo, que possui mais de 80% do seu valor corresponde ao tributo⁴⁵, a justificativa estatal é a tentativa de diminuir o consumo, por se tratar de produto que conflita com a saúde pública. Vários outros produtos que se enquadram na categoria do mercado de luxo possuem o mesmo tratamento de supérfluos que foi tratado no ICMS, ou seja, produtos que são altamente tributados sob a justificativa de não serem essenciais ao consumo.

3.2.3 Extrafiscalidade

Os impostos indutores da extrafiscalidade ou regulatórios são aqueles que, além de serem motivados pela simples arrecadação, se destinam à instrumentalização dos interesses político-econômicos estatais, que se utilizam desses tributos para realizar uma intervenção direta no setor onde deseja atuar.⁴⁶

Dessa forma, esses impostos não respeitam aos princípios da legalidade e da anterioridade, podendo ter as suas alíquotas alteradas por decreto presidencial. São classificados desta maneira segundo a sua finalidade.

Ataliba cunhou o conceito próprio sobre o tema:

*Consiste a extrafiscalidade no uso de instrumentos tributários para obtenção de finalidades não arrecadatórias, mas estimulantes, indutoras ou coibidoras de comportamentos, tendo em vista outros fins, a realização de outros valores constitucionalmente consagrados.*⁴⁷

Com a incidência de tributos dessa natureza, o Estado pode executar determinadas políticas que sejam do seu interesse, tendo por fim ordenar a

⁴⁵ ALVARENGA, Darlan. *Cachaça, perfume e videogame estão entre campeões de impostos; veja lista*. Em <<http://g1.globo.com/economia/seu-dinheiro/noticia/2014/03/cachaca-perfume-e-videogame-estao-entre-campeoes-de-impostos-veja-lista.html>> Acesso em 16 julho de 2015.

⁴⁶ ZILVETI, Fernando Aurélio. *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2004. p. 191.

⁴⁷ ATALIBA, Geraldo. *IPTU – Progressividade*. Revista de Direito Público 93/233, 1993.

economia e as relações sociais, ultrapassando a missão de arrecadar riquezas, além de estimular ou desestimular condutas.⁴⁸

Quanto ao entendimento sobre o assunto, existem duas correntes principais, à semelhança dos impostos indiretos: os que acreditam que a extrafiscalidade observa o princípio da capacidade contributiva e os que a consideram uma exceção, já que ela se motiva a interesses políticos. Zilveti entende que a extrafiscalidade deve respeitar o princípio da capacidade contributiva, apesar de estar desvinculada a ele.⁴⁹

Considera-se que esses possuem importância elevada para o tema abordado pelo presente trabalho, pois justifica a tributação sobre artigos supérfluos importados, por exemplo, sob a rubrica de proteção à indústria nacional. Os principais exemplos seguem no texto.

3.2.3.1 II

O Imposto de Importação é uma tarifa alfandegária, ou seja, incide nos produtos que ingressam no país, de origem estrangeira. Consiste em imposto federal, de competência da União. A previsão legal é a do artigo 153, I CF.

O fato gerador do II ocorre exatamente na entrada dos produtos estrangeiros no território nacional. O contribuinte é o importador, ou aquele que a lei a ele equiparar.

A alíquota do imposto é carente de ato infralegal, por se tratar de imposto regulatório extrafiscal, o que será explicado adiante. Logo, depende de ato normativo do Poder Executivo.

No caso das mercadorias estrangeiras, a alíquota está prevista na Tarifa Externa Comum (TEC), baseada na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), estabelecida entre os países do grupo para incentivar a competitividade nas

⁴⁸ ZILVETI *apud* MOHR, Arthur. p. 64/67.

⁴⁹ ZILVETI, Fernando Aurélio. *Op. cit.*, p 197.

importações. O Decreto que implantou a TEC no Brasil foi o 1.343/94. Todas as informações podem ser obtidas no site da Receita Federal.⁵⁰

Convém tratar sobre o II, pois ele incide em diversos produtos que são objeto do mercado de artigos de luxo, que muitas vezes não são fabricados no Brasil. A alíquota varia conforme a TEC, mas vale afirmar que, em diversos casos, ultrapassa os 50% do valor do produto.

3.2.3.2 PIS/Pasep – Importação e Cofins – Importação

Os impostos em destaque foram instituídos pela Lei 10.865/04, também possuindo a competência da União. O PIS/Pasep e o Cofins, por definição, estão ligados à Previdência Social e às relações trabalhistas. Porém, com o interesse do Estado em aumentar a tributação sobre artigos importados. Nessa esteira, o legislador aplicou os institutos inicialmente ligados à Previdência às operações de importação.

O fato gerador desses tributos é a entrada de bens estrangeiros no território nacional ou o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado.

O contribuinte é o importador, assim considerada a pessoa física ou jurídica que promova a entrada de bens estrangeiros no território nacional, inclusive o destinatário de remessa postal internacional indicado pelo respectivo remetente e o adquirente de mercadoria entrepostada; a pessoa física ou jurídica contratante de serviços de residente ou domiciliado no exterior; e o beneficiário do serviço, na hipótese em que o contratante também seja residente ou domiciliado no exterior⁵¹.

⁵⁰ *Tabela da Tarifa Externa Comum (TEC)*. Em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Aduana/TabelaTec/default.htm> Acesso em 16 julho de 2015.

⁵¹ *Incidência na Importação de Bens e Serviços*. Em <http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaJuridica/PisPasepCofins/IncidenciaExportServico.htm> Acesso em 16 de julho de 2015.

Analisando a incidência destes impostos, denota-se a semelhança com o II, tanto no fato gerador quanto nos contribuintes afetados pelo ônus tributário. Esse é um exemplo claro da utilização da extrafiscalidade pelo Estado, já que o PIS/Pasep e o Cofins nada têm a ver com as operações de importação, mas foram aplicados dessa maneira para satisfazer as políticas econômicas estatais.

Vale observar que os impostos em evidência foram recentemente majorados – Medida Provisória 668, aprovada pelo Congresso – com a justificativa de proteger a indústria nacional e aumentar a arrecadação. Refrigerantes, bebidas alcólicas, perfumes e outros produtos foram taxados em alíquotas que chegam aos 16% do seu valor.⁵²

⁵² CALGARO, Fernanda. *Câmara aprova texto-base de MP que eleva impostos sobre importação*. Em <<http://g1.globo.com/economia/noticia/2015/05/camara-aprova-texto-base-de-mp-que-eleva-impostos-sobre-importacao.html>> Acesso em 16 julho de 2015.

4 CONSEQUÊNCIAS DA TRIBUTAÇÃO DIFERENCIADA DOS ARTIGOS DE LUXO

Quando os produtos de luxo – ou àqueles equiparáveis – sofrem uma tributação mais elevada, decorrentes da aplicação dos princípios relacionados à justiça tributária, uma consequência direta, à primeira vista, é o aumento no preço desses artigos.

Dessa maneira, a tributação elevada desses produtos, que decorre, na maioria das vezes, da ação política estatal, acaba por desencadear em preços mais elevados que aqueles produtos que não sofrem essa atenção específica do legislador.

O aumento de preços, por sua vez, acarreta em diversas sequelas, influenciando o mercado em fatores que ultrapassam, em muito, o mero nicho daqueles que produzem e consomem o luxo.

Reste claro: durante a presente exposição, *não* se defenderá que o Estado brasileiro deva deixar de aplicar os princípios da justiça tributária, tampouco relega-los, quanto aos produtos que estão sendo estudados; existem aqueles que não são essenciais ao consumo popular, de interesse, apenas, de fatias privilegiadas da população brasileira. Compará-los às utilidades básicas cotidianas seria uma leviandade, que entraria em conflito com diversos princípios constitucionais de proteção aos direitos individuais e coletivos.

Porém, também não se considera que o modelo atual de tributação brasileira seja o mais benéfico, seja ao mercado, ou à própria população em geral. Não raro, o aumento de algumas alíquotas serve, meramente, para que o ente federativo competente eleve a arrecadação, em momentos de crise econômica. Entende-se que esse não é um motivo compatível com o ideal da justiça tributária, e, em último caso, com o princípio da igualdade.

Ademais, há de ser lembrado que a livre iniciativa é princípio da ordem constitucional econômica. Eros Grau disse, sobre o assunto:

Inúmeros são os sentidos, de toda sorte, podem ser divisados no princípio, em sua dupla face, ou seja, enquanto liberdade de comércio e indústria e enquanto liberdade de concorrência. A este critério classificatório acoplando-se outro, que leva à distinção entre liberdade pública e liberdade privada, poderemos ter equacionado o seguinte quadro de exposição de tais sentidos: a) liberdade de comércio e indústria (não ingerência do Estado no domínio econômico): a.1) faculdade de criar e explorar uma atividade econômica a título privado - liberdade pública; a.2) não sujeição a qualquer restrição estatal senão em virtude de lei - liberdade pública; b) liberdade de concorrência: b.1) faculdade de conquistar a clientela, desde que não através de concorrência desleal - liberdade privada; b.2) proibição de formas de atuação que deteriam a concorrência - liberdade privada; b.3) neutralidade do Estado diante do fenômeno concorrencial, em igualdade de condições dos concorrentes – liberdade pública.⁵³

Conforme o trecho acima, a livre iniciativa possui uma série de facetas que devem ser respeitadas pelo Estado, mas principalmente, a *não ingerência estatal no domínio econômico*. Por óbvio, a própria Constituição delimita o princípio, a partir da função social da propriedade. Mas, em regra, considera-se que, enquanto seja possível e legal, ele deva ser respeitado.

Sobre o assunto, Zanoti afirma que “É possível dizer que repousa sobre a liberdade de iniciativa todo o primado da concepção econômica contida no ordenamento jurídico constitucional do país”.⁵⁴

A falta de caixa aos entes federativos, não raro, é motivada pela *ingerência* dos recursos financeiros à disposição dos governantes. Exemplos não faltam no Brasil. Portanto, deve haver um *equilíbrio* entre a justiça tributária e a tributação do mercado dos artigos de luxo.

Em que se pese, a carga tributária do Brasil é considerada o maior entrave à competitividade de mercado, pois as empresas brasileiras não conseguem competir com os preços praticados pelas estrangeiras. Além disso, não se reflete em distribuição de renda, pois as transferências ocorrem para as mesmas classes, ao contrário dos países desenvolvidos.⁵⁵

⁵³ GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 8ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 184.

⁵⁴ ZANOTI, Luiz Antonio Ramalho. *Empresa na Ordem Econômica – Princípios e Função Social*. Curitiba: Juruá, 2009. p. 83.

⁵⁵ FREIRE, Jorge Lins. *Carga Tributária e os seus efeitos na economia – Confederação Nacional da Indústria – CNI*. Brasília: Congresso do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, 2005.

Por conseguinte, as mudanças no sistema tributário atual devem ser defendidas, tanto por aqueles que defendem o livre mercado, quanto para os que possuem um viés sócio econômico de espectro oposto. Dentre os trinta países que mais tributam no mundo – o Brasil sendo um deles –, o retorno à sociedade é o pior, ou seja, a relação custo-benefício entre a contribuição e a contraprestação estatal é pífia.⁵⁶

Seguem, em derradeiro, as consequências da tributação no modelo hodierno nacional. O embasamento, por diversas vezes, se dará nas notícias que circulam sobre os assuntos em questão, para que a realidade das consequências à tributação contemporânea dos artigos de luxo seja perceptível.

4.1 AUMENTO DA ARRECADAÇÃO ESTATAL

A tributação, basicamente, se destina à arrecadação dos entes federativos, que partilham o montante adquirido de acordo com as suas políticas públicas, para o funcionamento e manutenção dos diversos setores que compõem a administração. Sacha Coelho define que “é através da tributação que o poder público obtém receita para a realização do bem-estar social”.⁵⁷

Assim, é compreensível e até esperado que o Estado se utilize de algumas técnicas que visem aumentar a arrecadação. A aplicação da extrafiscalidade, conforme explanado, permite que as alíquotas de alguns impostos sejam aumentadas, permitindo a capitalização necessária para a implementação dessas políticas.

Quando utilizada com moderação, a extrafiscalidade pode ser benéfica aos cofres públicos, e, conseqüentemente, aos contribuintes, como no caso do ICMS. Esse imposto é uma das principais fontes de receitas dos Estados, sendo

⁵⁶ AMARAL, Gilberto Luiz do. *Cálculo do IRBES – Estudo sobre a Carga Tributária/PIB x IDH*. Edição maio 2015. Em <<http://www.ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/2171/IRBES2015.pdf>> Acesso em 19 de agosto de 2015.

⁵⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro, *Curso de Direito Tributário*, 6ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 37.

que a lei permite aplicar a ele o princípio da seletividade (artigo 155, §2º, III CF). Porém, o que se observa na realidade é a descaracterização dos critérios de capacidade contributiva, igualdade tributária e essencialidade, em diversos casos.

A energia elétrica é o principal exemplo. Embora a sua essencialidade seja indiscutível, se apresenta como um dos produtos mais afetados pela incidência do ICMS. Em São Paulo, o ICMS pode chegar a 25% do valor da conta; some-se isso ao PIS e COFINS (9%), além da taxa de iluminação pública municipal, e a fatura final brasileira é uma das mais caras do mundo, com a tributação podendo ultrapassar os 50%.⁵⁸

Além da energia elétrica, outros itens que estão longe de serem considerados supérfluos sofrem com as iniciativas de aumento dos encargos tributários, como roupas, artigos de higiene pessoal e eletrodomésticos. No Paraná, o gás liquefeito de petróleo (GLP) possui a alíquota de ICMS em 18%, a mais cara do país.⁵⁹

Deve ser sopesada, portanto, a necessidade de arrecadação e o impacto no bolso dos consumidores, quando se aumentam as alíquotas de alguns impostos mediante a justificativa da extrafiscalidade. Os impostos não devem se destinar a consertar os problemas financeiros decorrentes da má gestão da *res publica*. Ademais, não deve ser ignorada a pressão que o aumento tributário exerce sobre a inflação, diminuindo o poder de compra da população.⁶⁰

4.2 STATUS DIFERENCIADO DOS ARTIGOS COMUNS

⁵⁸ Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL. *Por dentro da conta de luz: informação de utilidade pública*. 4ª Edição. Brasília: ANEEL, 2008.

⁵⁹ JASPER, Fernando. *Alta do ICMS reduz poder de compra dos paranaenses em R\$ 800 milhões*. Em <<http://www.gazetadopovo.com.br/economia/alta-do-icms-reduz-poder-de-compra-dos-paranaenses-em-r-800-milhoes-d0a8le84y0t1ojm46nvlisz8uy>> Acesso em 18 de agosto de 2015.

⁶⁰ MATTOS, Antônio Carlos Marques. *A inflação brasileira*. Rio de Janeiro: Editora Vozes, 1986. Capítulo 4.

A primeira característica decorrente do aumento artificial dos preços, à justificativa da capacidade contributiva e da essencialidade, é a valorização de alguns produtos que não foram concebidos com a intenção de serem disponibilizados aos consumidores de elevado poder aquisitivo, mas que acabam se tornando inacessíveis à maior parte da população.

Isso é comum no Brasil, principalmente em relação aos artigos importados. Caso seja considerado um supérfluo, o que, por si só, já enseja uma tributação mais elevada, o produto sairá mais caro. Some-se isso à incidência do II e tem-se esse produto com o valor, por diversas vezes, duplicado ou triplicado.⁶¹

Embora as consequências desse encarecimento pareçam não ser importantes, do ponto de vista social, à primeira vista, demonstrar-se-á que as consequências atingem os bens que não são luxuosos, mas sofrem um aumento injusto do preço final pela ação do Estado.

Existem produtos que poderiam ser mais acessíveis à uma parcela relativamente larga da população. Calçados, cosméticos, roupas, perfumes e carros importados, por exemplo, são itens consumidos por diversos setores da sociedade. Apesar disso, vários de seus exemplares, destarte a diferença de preço e público, são taxados da mesma maneira, por serem considerados supérfluos.

Além deles, os carros são um dos principais exemplos. Mesmo quando produzidos em solo nacional, o valor final é extremamente elevado, quando comparado ao mercado externo. O *Chevrolet Cruze*, vendido no Brasil, de origem americana, é produzido em São Caetano do Sul/SP. Porém, o seu preço, em comparação, era de US\$ 28.900,00 (vinte e oito mil e novecentos dólares)

⁶¹ *Impostos brasileiros dão status de “luxo” aos importados*. Em <<http://economia.terra.com.br/operacoes-cambiais/pessoa-fisica/impostos-brasileiros-dao-status-de-luxo-aos-importados,0ecb7ee62dafa310VgnVCM10000098cceb0aRCRD.html>> Acesso em 17 agosto de 2015.

aqui, enquanto o mesmo carro custava US\$ 17.000,00 (dezesete mil dólares) em solo norte-americano, à época da reportagem.⁶²

Não se trata apenas do valor alto; percebe-se que, nos EUA, o *Cruze* está na faixa dos carros “populares”, vendidos a menos de US\$ 20.000,00 (vinte mil dólares). Aqui, apesar de não ser considerado um carro de luxo, o seu mercado certamente é limitado, no mínimo, à classe média alta brasileira. Ou seja: além do valor elevado, há uma supervalorização *social* do bem, além do desestímulo à inovação – os carros populares brasileiros são mais simples e mais caros, até mesmo, que os dos vizinhos territoriais, que não são países desenvolvidos. Na Argentina, um *Honda Fit* saía a US\$ 23.000,00 (vinte e três mil dólares), quando a reportagem foi realizada; nos EUA, custava US\$ 20.000,00 (vinte mil dólares); no Brasil, US\$ 37.000,00 (trinta e sete mil dólares)⁶³.

A diferença de preços não se resume apenas à tributação. Há, também, uma prática de valores mais elevados pelas montadoras no Brasil, além de outros fatores. De qualquer maneira, continua sendo notável a diferença de preço, inclusive entre países de situação econômica semelhante.

Portanto, os carros fazem um excelente exemplo da situação alegada: em alguns casos, a incidência elevada de impostos multiplica o valor de alguns bens que não são luxuosos, que acabam por ter o acesso dos consumidores limitado.

4.3 SONEGAÇÃO FISCAL E CRESCIMENTO DAS EMPRESAS

Ao mesmo tempo em que a majoração dos tributos aumenta o caixa governamental, que se configura em consequência positiva, há o inegável aumento da sonegação fiscal, principalmente das empresas.

⁶² *Brasileiro paga preço de luxo por carro considerado popular no exterior*. Em <<http://economia.uol.com.br/noticias/redacao/2013/09/18/brasileiro-paga-preco-de-carro-de-luxo-por-carro-que-e-popular-no-externor.htm>> Acesso em 17 de agosto de 2015.

⁶³ PITTA, Marina. *Brasileiro compra Uno no País por preço de Civic na Europa*. Em <<http://www.terra.com.br/economia/infograficos/compare-precos-carros-brasil-mundo/>> Acesso em 17 de agosto de 2015.

A Lei 8.137/90 define os crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo. Interessam ao estudo os artigos 1º e 2º, que tipificam o seguinte: “omitir informação”, “fraudar a fiscalização”, “falsificar nota fiscal”, “deixar de recolher”, entre outras condutas relacionadas à sonegação. Além disso, o STF julgou que o pagamento dos créditos tributários extingue a punibilidade, bem como a Lei 10.684/03, no seu artigo 9º, prescreve que o seu parcelamento suspende a pretensão punitiva do Estado:

AÇÃO PENAL. Crime Tributário. Pagamento após o recebimento da denúncia. Extinção da punibilidade. Decretação. HC concedido de ofício para tal efeito. Aplicação retroativa do art. 9º da Lei Federal 10.684/03, cc. Art. 5º, XL, Da CF e art. 61 do CPP. O pagamento do tributo, a qualquer tempo, ainda que após o recebimento da denúncia, extingue a punibilidade do crime tributário.⁶⁴

Lei 10.684/03

Art. 9º - É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168A e 337A do Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento.

§ 1º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

§ 2º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios.

Percebe-se um esforço extraordinário do Estado em evitar as perdas decorrentes da sonegação; critica-se a sua atuação na esfera tributária, já que em análise paralela, os crimes patrimoniais previstos no Código Penal não são extintos com a restituição dos bens, por parte do infrator.

Em 2008, 27% das empresas dos três setores da economia – indústria, comércio e serviços – apresentavam indícios de sonegação fiscal, que aumentava de maneira inversamente proporcional ao tamanho da empresa. Isso significa que as empresas de pequeno porte são as que mais sonegam impostos no país, seja por desconhecimento das leis tributárias ou na dificuldade de manutenção, devido à alta carga tributária.

⁶⁴ Supremo Tribunal Federal. *Habeas-corpus nº 81.929-0*. Primeira Turma. Relator Ministro Sepúlveda Pertence - DJ 27/02/2004.

Os tributos mais sonegados, segundo a pesquisa⁶⁵, foram, nessa ordem: os previdenciários, o ICMS, Imposto de Renda, Imposto sobre Serviços de qualquer natureza (ISS), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Imposto de Importação, PIS/COFINS, IPI, Imposto sobre Operações de Crédito (IOF) e a Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF). Dessa forma, todos os tributos que foram mencionados como sendo aqueles que mais oneram os artigos de luxo estão presentes nessa verificação.

O problema da sonegação vai mais além: o ex-secretário da Receita Federal, Everardo Maciel, afirmou a existência de um PIB alternativo circulando no sistema financeiro sem a devida tributação. É certo que a excessividade da carga tributária, bem como a sua má-aplicação são fatores que contribuem para a sonegação. Na prática, se situa um círculo vicioso: o contribuinte decide sonegar um percentual dos seus rendimentos, por considerar a tributação excessiva; o Estado, por sua vez, aumenta os impostos, para compensar a sonegação.⁶⁶

Concebe-se, portanto, que uma prática mais eficiente de fiscalização, em combate à sonegação fiscal, aliada à uma carga tributária condizente com a atuação governamental reduziria os custos para as empresas e as pessoas físicas, enquanto resultariam no aumento da arrecadação para os entes federativos.

4.4 PERCENTUAL DE CONSUMO

4.4.1 Elasticidade

⁶⁵ LEITE, Luana Priscilla Carreiro Varão. *O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: ANÁLISE DA SONEGAÇÃO FISCAL NAS EMPRESAS BRASILEIRAS*. Florianópolis: Universidade Federal de Santa Catarina. Monografia do Curso de Ciências Econômicas. 2011. p. 61.

⁶⁶ Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional. *Sonegação no Brasil – Uma Estimativa do Desvio da Arrecadação*. Em <<http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos/sonegacao-no-brasil-uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao>> Acesso em 19 agosto de 2015.

Quando se analisa o mercado, em geral, uma das regras fundamentais diz respeito à teoria da oferta e demanda, na qual o preço de um bem será ditado pela sua oferta, pois uma maior oferta implica num menor preço, e vice-versa, bem como à demanda – quanto maior a demanda, maior o preço, e vice-versa

Essa área de estudos, predominantemente econômica, será trazida ao presente trabalho, prioritariamente, com base nos estudos de G. Mankiw.⁶⁷

Aprofundando o assunto da demanda, o autor trata do conceito da *price elastic demand*, que pode ser traduzida por elasticidade/preço da demanda e mensura o seguinte: a variação de demanda correspondente à mudança do preço de um produto. Caso a demanda se altere drasticamente com a mudança do preço, ela é *elástica*. Do contrário, se a demanda pouco ou nada alterar na sua variação, ela é dita *inelástica*.⁶⁸

Logo, os bens de consumo essenciais são considerados inelásticos, pois uma grande variação de preço não consistirá, em geral, no seu abandono ou na troca, salvo nos casos em que houverem substitutos próximos – como a manteiga e a margarina.⁶⁹ Alguns produtos são indispensáveis ao consumo, não havendo diminuição considerável da demanda, a curto prazo, com o seu encarecimento.

Porém, a mudança drástica no preço de um supérfluo ou artigo de luxo, como um perfume importado irá, diretamente, influenciar no percentual de pessoas que adquirem. Por terem essa natureza, esses bens são elásticos; essa elasticidade, além disso, ocorre à curto prazo: a demanda diminuirá imediatamente, por exemplo, caso uma marca aumente demasiadamente os preços dos perfumes, sendo que os compradores passarão a considerar outras opções (nacionais, por exemplo). Ou seja, a influência de mercado é negativamente rápida.⁷⁰

⁶⁷ MANKIW, Nicholas Gregory. *Principles of Economics*. 6th Ed. Cambridge: South- Western Cengage Learning. 2012.

⁶⁸ MANKIW. *Op. cit.*, p. 94.

⁶⁹ PINDYCK, Robert S. RUBINFELD, Daniel L [tradução Eleutério Prado, Thelma Guimarães e Luciana do Amaral Teixeira]. *Microeconomia*. 7^a Ed. São Paulo: Pearson Education do Brasil. 2010. p. 33.

⁷⁰ PINDYCK, Robert S. RUBINFELD, Daniel L. *Op. cit.*, p. 37.

Dessa maneira, a tributação de artigos de luxo, embora seja naturalmente maior, devido aos princípios da justiça tributária, quando ocorrida em excesso, acaba por minar o mercado desses produtos. Por óbvio, o mercado do luxo é limitado, em comparação ao restante do consumo; portanto, caso as pessoas com melhores condições se *recusem* a comprar um bem, por considerarem o seu preço abusivo, ele simplesmente ficará estagnado, gerando consequências desastrosas para a própria empresa que os fabrica – e, por consequência, aos seus funcionários.

Mankiw dá o exemplo americano, cujo Congresso, em 1990, instituiu a *luxury tax*, ou taxa de luxo em bens que considerava como tal: jóias, aviões privados, carros esportivos etc.⁷¹

Por essa via, se concluiu que seriam atingidos apenas os consumidores destes produtos, que são ricos. Porém, pelo fato da demanda por esses produtos ser elástica, o seu aumento de preços refletiu numa forte queda nas vendas, resultando em esfriamento do mercado e prejuízo para as empresas que os fabricavam, repassado aos trabalhadores. Portanto, ao invés de atingir os ricos, a sobretaxa feriu os fornecedores e os seus empregados.⁷²

Dessa análise, resulta o seguinte: a tributação elevada aos artigos de luxo deve ser aplicada, por se tratar de consolidação dos princípios da justiça tributária. Porém, o exagero não afeta as classes mais altas, mas sim o mercado e os consumidores comuns, pois influencia diretamente na produção industrial desses bens – um milionário pode viver sem um iate, mas o empregado que o fabrica necessita que eles sejam comprados.

Portanto, a capacidade contributiva não deve ser o referencial, por si só, de tributação, tampouco o princípio da essencialidade; as consequências ultrapassam a impressão inicial, que é a de taxaço, apenas, dos consumidores de elevador poder aquisitivo.

⁷¹ MANKIW, Nicholas Gregory. *Principles of Economics*. 6th Ed. Cambridge: South- Western Cengage Learning. 2012. p. 98.

⁷² MANKIW. *Op. cit.*, p. 134.

4.4.2 Curva de Laffer

A curva de Laffer, segundo a explicação do seu criador, ilustra a ideia de que as variações nas alíquotas dos impostos têm dois efeitos na arrecadação: o aritmético e o econômico. O primeiro é consequência direta do aumento ou diminuição da alíquota, que impacta positiva ou negativamente na quantia arrecadada. O efeito econômico, contudo, reconhece os impactos mercadológicos que a diminuição dos impostos pode ter no aumento da oferta de empregos, produção e trabalho, enquanto o aumento dos impostos causa o resultado oposto, com a retração do mercado.⁷³ Depreende-se, portanto, que a teoria da elasticidade está diretamente ligada à curva de Laffer, em decorrência dessa situação de causa e efeito.

A representação gráfica da curva ilustra o *conceito* de Laffer, já que a aplicação prática depende de diversos fatores: o eixo vertical corresponde ao retorno (arrecadação) e o eixo horizontal significa a percentagem da alíquota do imposto em relação ao valor daquilo no qual ele irá incidir:

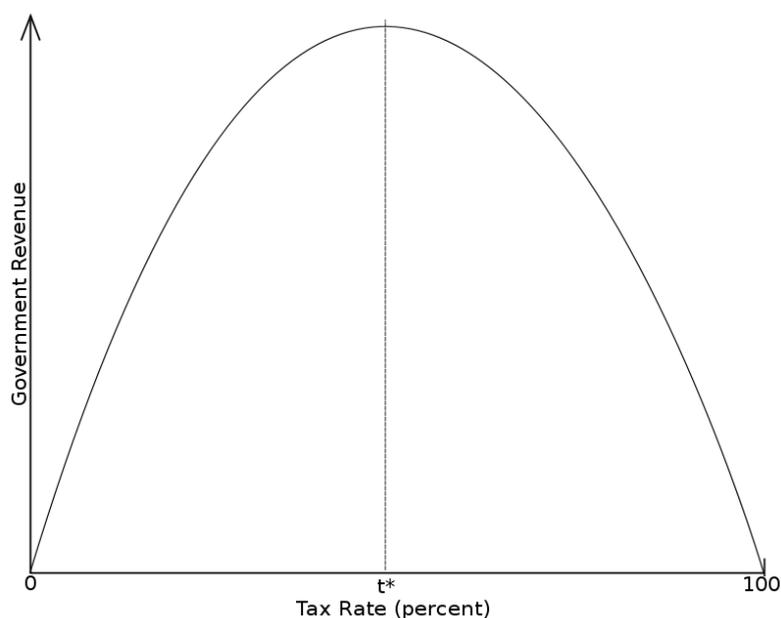


Figura 1 – Curva de Laffer⁷⁴

⁷³ LAFFER, Arthur B. *The laffer curve: past, present and future*. Em <<http://www.heritage.org/Research/Taxes/bg1765.cfm>> Acesso em 04 de novembro de 2015.

⁷⁴ LAFFER, Arthur B. *Idem*.

Quando se comparam os efeitos aritméticos e econômicos, a conclusão é a de que eles agem de maneiras inversas, com o aumento ou diminuição da alíquota dos impostos. Existem duas zonas a serem consideradas, divididas pela reta, exatamente ao meio do gráfico, que seria o ponto *ideal*, no qual se alcançam a máxima arrecadação, por meio de uma alíquota intermediária.

O ponto inicial corresponderia a um estado de *anarquia*, já que não haveria arrecadação para a manutenção do Estado, enquanto o ponto final representaria um sistema de primitivo de trocas de bens e serviços semelhante aos primórdios, ante a ausência de utilização de um intermediário (dinheiro), já que o confisco seria total e não valeria a pena se valer dele.⁷⁵

A alíquota ideal não corresponde a 50%, já que esse gráfico é uma ilustração do conceito. Os fatores que determinam uma arrecadação condizente com uma tributação justo demandam profundas análises econômicas e tributárias de cada imposto específico.

Porém, a curva de Laffer não deixa de subsidiar os argumentos da presente dissertação, que defende uma análise econômica dos impactos negativos da tributação exageradamente elevada dos artigos de luxo, sem que se ignore a necessidade de adequação ao princípio da essencialidade e da capacidade contributiva. Embora as alíquotas devam ser objeto de estudos específicos, fica evidente que o panorama tributário atual, conforme os exemplos desse Capítulo, desfavorecem o aquecimento do mercado brasileiro.

4.5 VOLUMES DE IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO

No atual modelo de tributação, as empresas estrangeiras que desejam comercializar os seus produtos no país ponderam os benefícios e prejuízos decorrentes da sua instalação aqui; ou seja: se é melhor importarem e arcarem o Imposto de Importação ou instalar uma fábrica aqui, lidando com os custos da

⁷⁵ WANNISKI, Jude. *Taxes, revenues, and the 'Laffer curve'*. Em <http://www.nationalaffairs.com/doclib/20080528_197805001taxesrevenuesandthelaffercurvejudewanniski.pdf> Acesso em 04 de julho de 2015.

mão-de-obra e outros tributos que incidem na produção. As empresas brasileiras, por sua vez, consideram a viabilidade de exportar os seus produtos, tentando alcançar o mercado externo.

O estabelecimento de indústrias estrangeiras no país, bem como a concorrência entre os produtos nacionais e estrangeiros influencia diretamente na balança comercial do país, além de revelar as preferências de consumo nacional. Quando se comparam os preços externos ao brasileiro, para os mesmos produtos, muitas pessoas preferem esperar e viajar a outros países para compra-los. Dessa maneira, o dinheiro que poderia ser gasto aqui, impulsionando o mercado interno, é utilizado para alimentar a economia de outros países.⁷⁶

Embora, no geral, as marcas de luxo tenham se instalado e crescido no país, Jean-Claude Cathalan, presidente do Comitê Montaigne – que reúne as principais lojas do mercado de luxo em Paris – considera que o movimento poderia duplicar ou triplicar, caso os impostos para os artigos comercializados por essas marcas fossem revistos.⁷⁷ Frise-se que ele não está considerando apenas os importados, mas também as marcas de luxo que já são presentes nacionalmente, já que os brasileiros não querem pagar os preços praticados aqui por produtos que são encontrados em valores substancialmente menores, no exterior.

Em adição, deve ser considerado o fato de que alguns produtos sempre serão importados, pela própria característica de exclusividade derivar do seu local de origem ou a maneira como são produzidos – óculos italianos, chocolates suíços, carros alemães, vestimentas francesas; dessa maneira, não é possível instalar fábricas no Brasil, o que reitera a necessidade de adequação dos impostos que lhes incidem.

⁷⁶ AGUIAR, Murilo. *Indústria do luxo cai na real no Brasil*. Em <<http://economia.ig.com.br/empresas/comercioservicos/2013-04-21/industria-do-luxo-cai-na-real-no-brasil.html>> Acesso em 19 de agosto de 2015.

⁷⁷ YOSHIDA, Soraia. *Mercado de luxo no Brasil pode triplicar com menos impostos*. Em <<http://epocanegocios.globo.com/Revista/Common/0,,ERT257346-18055,00.html>> Acesso em 19 de agosto de 2015.

As consequências da revisão tributária relacionada aos produtos de luxo, novamente, ultrapassam a relação entre as marcas e os seus consumidores. Com a baixa nos preços, mais pessoas teriam acesso aos bens, fomentando a economia nacional. Além disso, o dinheiro perdido nas viagens – os brasileiros gastaram, em média, US\$ 22.230.000,00 (vinte e dois milhões, duzentos e trinta mil dólares), em 2012⁷⁸ – seria, em parte, recuperado.

Economicamente, é sabido que uma balança comercial favorável é medida essencial para uma economia saudável. Assim, a mudança e a diminuição das alíquotas destinadas aos produtos de luxo, enquanto atenderem aos princípios da justiça tributária, será benéfica ao mercado brasileiro, como um todo.

4.6 EMPREGABILIDADE

A relação entre os impostos e os empregos, à primeira vista, não parece ser direta. Porém, existe uma conexão direta, principalmente quando se pensa na instalação de algumas fábricas no país, bem como a comercialização desses bens.

4.6.1 Indústria

As marcas de luxo que decidem se instalar no Brasil, instalando aqui uma indústria determinada, trazem consigo a criação de uma quantidade considerável de empregos; desde aqueles que erguerão as estruturas, ou as reformarão, até aqueles que são denominados “chão de fábrica” – os operários.

⁷⁸ AGUIAR, Murilo. *Indústria do luxo cai na real no Brasil*. Em <<http://economia.ig.com.br/empresas/comercioservicos/2013-04-21/industria-do-luxo-cai-na-real-no-brasil.html>> Acesso em 19 de agosto de 2015.

Certamente, os benefícios da instalação de fábricas provindas de marcas estrangeiras no país superam a mera comercialização dos produtos fabricados. O grupo *Jaguar Land Rover*, por exemplo, está construindo uma fábrica para a produção dos seus carros em Itatiaia/RJ, com investimento inicial de R\$ 750.000.000,00 (setecentos e cinquenta milhões de reais).⁷⁹ As alemãs *Audi*, *BMW* e *Mercedes-Benz* seguem o movimento de nacionalização da produção.⁸⁰

4.6.2 Comércio (serviços)

No setor de serviços, a relação entre o comércio de luxo e a geração de empregos é evidente. Ao contrário das marcas de massa, que por vezes priorizam as vendas pela internet, o mercado de luxo entende que é importante oferecer um tratamento pessoal e individualizado, dados os elevados preços que o compõem.

Dessa maneira, além do serviço oferecido nas lojas que seguem o modelo tradicional de vendas, envolvendo vendedores, caixas, serviços de limpeza e manutenção etc., as *boutiques* também possuem pessoas com treinamento para oferecer um tratamento diferenciado, além dos próprios vendedores especializados que costumam visitar a residência dos seus clientes para oferecer os produtos de determinadas marcas.⁸¹

Existem também as *outlets*, que são lojas destinadas a vender roupas de marca por preços mais acessíveis, por pertencerem a coleções mais antigas, ou outros objetivos relacionados à promoção dos produtos.

Ao contrário dos países europeus, que possuem centros concentrados de consumo (principalmente, em se tratando de artigos luxuosos), o Brasil possui

⁷⁹ MUNIZ, Guilherme Blanco. <<http://revistaautoesporte.globo.com/Noticias/noticia/2015/05/nossa-fabrica-no-brasil-sera-modelo-para-o-mundo-diz-executivo-da-jaguar-land-rover.html>> Acesso em 20 de agosto de 2015.

⁸⁰ VOGEL, Jason. <<http://oglobo.globo.com/economia/carros/marcas-de-luxo-mantem-seus-planos-de-produzir-automoveis-no-brasil-15559080>> Acesso em 20 de agosto 2015.

⁸¹ CAROZZI, Elaine Michely Furtado. *Mercado do Luxo no Mundo e no Brasil e Christian Dior: reposicionamento de marca no setor do luxo*. São Paulo: ESPM, 2005. p. 9.

diversos centros econômicos; além do eixo Rio – São Paulo, existem várias capitais que movimentam quantidades consideráveis de dinheiro, além de possuírem uma demanda de consumo alta.⁸² Esse fator de propagação aumenta a influência positiva da intensificação de mercado.

Como se observa, a própria oferta desses produtos luxuosos, seja em lojas de marcas específicas ou não, amplia uma fatia de mercado, o que significa a geração de empregos, aumento no consumo e diminuição da inflação, que é impulsionada pelo desemprego.

4.7 CONCORRÊNCIA INTERNA

Por fim, compreende-se que uma das decorrências diretas do aumento da comercialização e venda dos artigos de luxo, mediante a diminuição dos encargos tributários estudados no capítulo anterior, será o incentivo à concorrência interna das marcas que disputam o setor.

Como resultado da concorrência entre as empresas, num mercado em que o monopólio é fiscalizado e combatido, o consumidor sairá beneficiado, pela baixa de preços, maior oferta de produtos e serviços, aumento da produtividade, além do giro econômico proporcionado por um mercado saudável.

Quanto à importância social de um mercado competitivo e produtivo, é notório que os países nos quais a indústria é bem desenvolvida, o padrão de vida é mais elevado, segundo a lição de G. Mankiw.⁸³

⁸² FERREIRA, Michelle. "Nenhuma marca de luxo ganha dinheiro no Brasil". Em <<http://epocanegocios.globo.com/Inspiracao/Empresa/noticia/2014/08/nenhuma-marca-de-luxo-ganha-dinheiro-no-brasil.html>> Acesso em 20 de agosto de 2015.

⁸³ "What explains these large differences in living standards among countries and over time? The answer is surprisingly simple. Almost all variation in living standards is attributable to differences in countries' productivity—that is, the amount of goods and services produced from each hour of a worker's time. In nations where workers can produce a large quantity of goods and services per unit of time, most people enjoy a high standard of living; in nations where workers are less productive, most people must endure a more meager existence. Similarly, the growth rate of a nation's productivity determines the growth rate of its average income." (MANKIW, *Op. cit.*, p. 12)

A concorrência interna e externa estimula as empresas e marcas a procurarem novas formas de diminuição de custos, de maneira a manter preços competitivos que atraiam os consumidores. Além de motivar os compradores dos produtos de luxo, o giro de capital por ela proporcionado, causado pelo aumento de consumo, diminui os índices de inflação.

As marcas que se instalarem e crescerem no Brasil trarão consigo o emprego de funcionários, investimentos e produtos novos, que, inclusive, não são necessariamente exclusivos, como foi provado anteriormente. São estas, por fim, consequências benéficas da redução dos tributos relacionados aos artigos de luxo.

5 BREVES CONSIDERAÇÕES ACERCA DA POLÍTICA DE TRIBUTAÇÃO DIRETA DO CONTRIBUINTE

As tentativas de tributação recebem tratamento diferente ao redor do mundo. Existem, *a priori*, duas maneiras de se alcançar esse feito: o foco sobre os produtos de luxo (impostos indiretos) ou sobre a capacidade contributiva dos seus consumidores (impostos diretos).

A discussão não é recente. Alguns artigos do final do século XIX e início do século XX já tratavam do tema com relevância que não deixa de ser atual.⁸⁴

Uma solução para a efetivação dessas políticas é a tributação direta sobre contribuintes de elevada capacidade contributiva, segundo os critérios do legislador. Seriam estes os impostos sobre as fortunas e sobre as heranças, cuja legislação pátria possui previsão a respeito, inspirado na doutrina de alguns outros países.

Embora não seja o foco do trabalho, que se presta à análise da tributação de produtos, esse não deixa de ser um tema ligado ao problema apresentado, merecendo, portanto, algumas considerações, principalmente no caso brasileiro.

5.1 TRIBUTAÇÃO DIRETA NO BRASIL

Os principais exemplos da tributação direta que afeta os contribuintes de elevada capacidade contributiva são o Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) e o Imposto sobre Transmissão 'Causa Mortis' e Doação (ITCMD). Ressalta-se que o segundo caso afeta não é restrito a essas pessoas, mas, por recair sobre heranças, certamente deve ser levado em consideração.

⁸⁴ BOGART, E. L. *Luxury Taxes*. The Bulletin of the National Tax Association. Vol. 4. 9ª Edição. 1919. p. 237-239. Em <<http://www.jstor.org/stable/pdf/41785320.pdf?acceptTC=true>> Acesso em 05 de novembro de 2015.

5.1.1 IGF

Merece a menção, dada a sua relação com o tema das riquezas, o Imposto sobre Grandes Fortunas. A sua previsão é constitucional, competente à União, conforme o artigo 153, VII.

Por se tratar de norma de eficácia limitada, conforme a lição de José Afonso da Silva,⁸⁵ necessitaria da tipificação complementar, o que nunca ocorreu. Assim, o imposto não foi instituído, de fato. Existem diversos projetos “engavetados” no Congresso que tentam legislar o imposto.

O assunto é polêmico: diversos autores tratam sobre o tema, favoravelmente ou não. Fato é que a maioria dos países não aplica o imposto sobre riquezas, preferindo se utilizar da tributação progressiva – aquela que aumenta proporcionalmente à renda do contribuinte –, como é o caso do Brasil.

Relaciona-se facilmente o IGF ao princípio da capacidade contributiva, pois a sua aplicação significaria uma compensação social entre a superioridade econômica e a igualdade jurídica. Gilmar Mendes defende a opinião de que o tributo respeita o princípio da isonomia.⁸⁶

Os argumentos são diversos, seja qual for o lado que se defende. A favor da instituição do imposto, afirma-se que a tributação progressiva não é suficiente para reparar a concentração de riquezas, sendo que os ricos acabam pagando, proporcionalmente, menos impostos que os pobres.

Do lado contrário, se diz que a carga tributária no Brasil já é demasiadamente elevada, além do fato de que o imposto, supostamente, estimularia a evasão fiscal e a sub declaração do Imposto de Renda, não tendo sido bem-sucedido quando aplicado em outros países.⁸⁷

Ives Gandra segue esse entendimento, afirmando que são duvidosas as vantagens do tributo, posto que ele foi abandonado pela maioria dos países nos

⁸⁵ SILVA, José Afonso. Aplicabilidade das normas constitucionais. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 82.

⁸⁶ MENDES, Gilmar Ferreira. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2009.

⁸⁷ ZILVETI, Fernando Aurélio. *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2004. p. 271.

quais foi implementado. Também, segundo ele, o imposto desestimularia a acumulação de renda, podendo aumentar a pressão inflacionária.⁸⁸

Embora jamais tenha sido legislado, o tema do IGF voltou ao centro das atenções da Chefe do Executivo, visto que a crise econômica atual poderia ser aliviada pela instituição do tributo. A oposição política, por sua vez, se opõe ao aumento tributário de qualquer espécie.⁸⁹

5.1.2 ITCMD

Outra ferramenta de tributação que afeta os contribuintes mais capacitados, nos territórios estrangeiros, é a taxaçoão mais severa sobre o patrimônio transferido por herança, para evitar a perpetuação de riquezas em mãos específicas.

No Brasil, corresponde ao Imposto sobre Transmissão 'Causa Mortis' e Doação. Esse é um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, que recai sobre a transmissão não onerosa de bens e direitos. O dispositivo de previsão é o artigo 155, I CF; o seu §1º, IV estabelece que o Senado Federal tem a competência para estabelecer as alíquotas máximas do tributo.

Deste modo, o Senado elaborou a Resolução n. 09/92, fixou a alíquota máxima de 8% sobre o valor dos bens transmitidos, permitindo, ainda, a progressividade do imposto. Na prática, a maior parte dos Estados sequer chega aos 8%, sendo que muitos praticam 4%, como o Paraná, São Paulo e Rio de Janeiro, por exemplo.

Levando isso em conta, não é possível afirmar que o ITCMD representa um fator que pesa em demasia aos contribuintes poderosos.

⁸⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O imposto sobre grandes fortunas*. Em <http://www.gandramartins.adv.br/project/ivesgandra/public/uploads/2013/02/05/73dee55a200268_o_imp_sobre_gdes_forts.pdf> Acesso em 31 de outubro de 2015.

⁸⁹ *Temer rebate discurso de Dilma e diz que aumento de impostos só em 'última hipótese'*. Em <http://www.em.com.br/app/noticia/politica/2015/09/08/interna_politica,686344/temer-aumento-de-impostos-so-em-ultima-hipotese-e-descartavel-desde-j.shtml> Acesso em 31 de outubro de 2015.

Percebe-se que o legislador pátrio não se esforçou para difundir as riquezas que se concentram nas mãos das mesmas famílias por gerações. Certamente, uma alíquota média baixa, de 3,86%, considerando todos os Estados, favorece o problema da concentração de renda no país, já que os números globais raramente são menores, principalmente nos países mais desenvolvidos, segundo a *Ernest Young*.⁹⁰

5.2 TRIBUTAÇÃO DIRETA EM OUTROS PAÍSES

5.2.1 Impostos sobre grandes riquezas

A França é um dos principais exemplos de imposição do imposto sobre fortunas, chamado de impôt de solidarité sur la fortune, que incide sobre patrimônios que excedem dez milhões de euros.⁹¹ A Suíça também adota imposto semelhante, sendo que as alíquotas não ultrapassam 1% sobre a riqueza. Vários países preferiram suprimi-lo, como o Japão (1950), Itália (1992), Áustria (1994), entre outros.

Na América do Sul, existem exemplos de aplicação bem-sucedida de tal ferramenta tributária. O Projeto de Lei Complementar n. 130/12 expõe os seguintes motivos:

Hoje, países do MERCOSUL que adotam tributo semelhante, como Argentina e Uruguai, o imposto sobre riqueza é responsável por 1,2% e 6,3%, respectivamente, do total da arrecadação tributária desses países, segundo estudo recente do IPEA. Se a adoção do IGF no Brasil implicasse em uma arrecadação de 1,2% do total da arrecadação tributária do País, percentual que se observa na Argentina, a arrecadação desse tributo seria de R\$ 12,66 bilhões, segundo o último dado disponibilizado pela Receita Federal, que se refere ao ano de 2009.

⁹⁰ *Brasil tem uma das menores alíquotas para tributar heranças e doações.* Em <http://www.ey.com/BR/pt/Services/Release_Brasil_Menores_Aliquotas_Heranca> Acesso em 28 de outubro de 2015.

⁹¹ MEUNIER, François. *Du bouclier fiscal et de ses conséquences.* Em <<http://www.telos-eu.com/fr/politique-economique/fiscalite/du-bouclier-fiscal-et-de-ses-consequences.html>> Acesso em 20 de julho de 2015.

Esse valor corresponderia a quase um terço das necessidades de financiamento da saúde, estabelecido em R\$ 45 bilhões quando da discussão da regulamentação da Emenda Constitucional n° 29 por esse Parlamento. Desta forma, o valor que potencialmente pode ser arrecadado pela adoção do IGF pelo Brasil não é desprezível e ajudaria a resolver o problema de financiamento do SUS.

Os argumentos expostos no projeto são fortes e merecem ser estudados a fundo, em especial quando se pensa no momento atual político-econômico no qual o país está inserido.

Por fim, os Estados Unidos tentaram instituir um imposto semelhante, conforme o tópico que tratou sobre a elasticidade da demanda, no capítulo 4, porém não obteve o sucesso que esperava com a medida, tendo retirado o imposto após algum tempo.

5.2.2 Impostos sobre a transmissão gratuita

No Chile, de realidade mais próxima à do Brasil, o “Imposto sobre Herança, Legados e Doações” possui alíquotas progressivas, que vão dos 1% aos 25%, isentando doações cuja finalidade é de difusão da educação e ciência.⁹²

Em países desenvolvidos, as alíquotas são, geralmente, muito mais elevadas; apenas para comparação, o imposto sobre a herança na Inglaterra e Estados Unidos, via de regra, corresponde a cerca de 40% sobre o patrimônio transmitido, podendo ser ainda maior, em alguns casos.⁹³ No Japão, a alíquota máxima é de 55%.

Piketty demonstra (tomando por base a França) que a influência das heranças sobre a renda nacional está aumentando significativamente, o que resulta, diretamente, numa concentração de renda.⁹⁴ Defende, também, que não

⁹² *Servicio de Impuestos Internos*. Em <http://www.sii.cl/preguntas_frecuentes/otros_impuestos/001_020_0347.htm> Acesso em 28 de outubro de 2015.

⁹³ Inheritance Tax. Em <<https://www.gov.uk/inheritance-tax>> Acesso em 20 de julho de 2015.

⁹⁴ PIKETTY, Thomas. *O Capital no Século XXI*. Rio de Janeiro: Editora Intrínseca, 2014. p. 506.

há razões para defender a manutenção da renda entre as mesmas pessoas, pois isso só serve para agravar a concentração de riquezas.

A concentração de renda por herança é grave, pois, segundo Piketty, a regra dos séculos passados que permitia que as mesmas famílias continuassem a manter o poder era exatamente o patrimônio herdado. Todas as sociedades nas quais havia concentração de riqueza seguem esse padrão, na opinião do estudioso.

Certamente, portanto, a taxação de riquezas transmitidas de maneira gratuita, como as heranças e doações, devem ser utilizadas de maneira sábia pelo legislador, para que o princípio da capacidade contributiva possa ser atingido com maior eficácia.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O tema da tributação dos artigos de luxo é um assunto que não é tratado pelos doutrinadores com afinco. Geralmente, se situa numa explanação de um parágrafo, nos manuais de direito tributário, nos quais é explicado, de forma efêmera, que os produtos são taxados em atenção à sua essencialidade. Raramente, as considerações sobre este objeto ultrapassam o nível da mera observação, nos trabalhos que se propõem a discutir a capacidade contributiva.

Porém, conforme se estuda o tema, percebe-se que a superficialidade com a qual os produtos de luxo são tratados pelo legislador e doutrina acabam por deixar diversas perguntas sem respostas. Essas respostas, por sua vez, poderiam fazer a diferença no aumento da arrecadação tributária, tema tão discutido na crise político-econômica que o Brasil vive nos últimos anos.

A tributação dos produtos não-essenciais não deve ser relegada ao aumento indiscriminado das alíquotas, sem um estudo aprofundado das suas respectivas consequências mercadológicas. Embora as sequelas diretas do aumento aparentem obviedade, o presente trabalho – em especial, no quarto capítulo – se propôs a demonstrar que vários setores da sociedade são afetados, mesmo aqueles que não consomem esses artigos.

A Constituição Federal apresenta, como um de seus fundamentos, a livre iniciativa, no seu artigo 1º, IV. Também apresenta uma série de garantias e liberdades, no seu artigo 5º; limita, quando considera necessário, o alcance da propriedade privada aos fins da função social, como os artigos 182 e seguintes. Parte-se de uma premissa simples, considerando todos esses fatores: os valores sociais, éticos, trabalhistas e cidadãos devem ser aliados aos da atividade empresarial, posto que ambos são defendidos pela Carta.

Por estes motivos, os produtos “supérfluos” ao consumidor devem ser tributados com alíquotas diferenciadas, quando comparados àqueles essenciais. Não seria feita a justiça tributária ou social, se fosse de outra maneira. Porém, a classificação do que sejam estes produtos e a forma de aplicação das alíquotas

deveria receber atenção maior, que não fosse sujeita às divagações momentâneas dos políticos.

A utilização de algumas ferramentas econômicas, como a teoria da elasticidade e a curva de Laffer, bem como os depoimentos de diversos empresários nas reportagens citadas evidenciam a ausência de preparo dos legisladores brasileiros para superar as necessidades financeiras do Estado sem que ocorra um sufocamento do mercado. Cria-se um ciclo vicioso, no qual se tenta melhorar a perspectiva político-econômica nacional pelo aumento constante dos impostos, que acaba por diminuir o capital de giro entre os diversos setores sociais.

O incentivo ao mercado de luxo pode trazer resultados positivos à economia pátria, com o aumento do consumo, o maior acesso popular e a instalação de marcas e fábricas estrangeiras em solo nacional. Ressalte-se: a tributação não pode se limitar aos efeitos diretos, que são o aumento da arrecadação, pois, indiretamente, a retração do mercado pode ser contraproducente e trazer prejuízos aos cofres públicos.

A visão simplista sobre as mercadorias de luxo deve ser afastada, posto que esse nicho de mercado pode ajudar, em grande monta, a dar o fôlego que é tão caro à economia pátria, nos tempos de crise.

Reconhecem-se as limitações da presente Monografia, visto que as fontes bibliográficas sobre o tema são limitadas, principalmente no Brasil. Tentou-se agregar teorias econômicas e tributárias ao tema proposto, de forma a iniciar uma necessária discussão ao seu respeito. O cálculo das alíquotas só pode ser feito por um estudo criterioso e especializado, que não cabe na atual dissertação.

Porém, a problematização é necessária, para que os doutrinadores da economia e do direito voltem a sua atenção ao objeto que se apresenta, para que se reconheça que as consequências do fomento ao comércio de luxo são positivas a todos os componentes da sociedade, quando aplicadas em conformidade com o princípio da capacidade contributiva.

7 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL. *Por dentro da conta de luz: informação de utilidade pública*. 4ª Edição. Brasília: ANEEL, 2008.

AGUIAR, Murilo. *Indústria do luxo cai na real no Brasil*. Em <<http://economia.ig.com.br/empresas/comercioservicos/2013-04-21/industria-do-luxo-cai-na-real-no-brasil.html>> Acesso em 19 de agosto de 2015.

ALVARENGA, Darlan. *Cachaça, perfume e videogame estão entre campeões de impostos; veja lista*. Em <<http://g1.globo.com/economia/seu-dinheiro/noticia/2014/03/cachaca-perfume-e-videogame-estao-entre-campeoes-de-impostos-veja-lista.html>> Acesso em 16 de julho de 2015.

AMARAL, Gilberto Luiz do. *Cálculo do IRBES – Estudo sobre a Carga Tributária/PIB x IDH*. Edição maio de 2015. Em <<http://www.ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/2171/IRBES2015.pdf>> Acesso em 19 de agosto de 2015.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2005.

ATALIBA, Geraldo. *IPTU – Progressividade*. Revista de Direito Público 93/233, 1993.

ATALIBA, Geraldo. *Imposto de Renda - Capacidade Contributiva - Aparência de Riqueza - Riqueza Fictícia - Renda Escritural - Intributabilidade de Correções Monetárias*. Revista de Direito Tributário, nº 38.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

BOGART, E. L. *Luxury Taxes*. The Bulletin of the National Tax Association. Vol. 4. 9ª Edição. 1919. p. 237-239. Em <<http://www.jstor.org/stable/pdf/41785320.pdf?acceptTC=true>> Acesso em 05 de novembro de 2015.

Brasil tem uma das menores alíquotas para tributar heranças e doações. Em <http://www.ey.com/BR/pt/Services/Release_Brasil_Menores_Aliquotas_Heranca> Acesso em 28 outubro de 2015.

Brasileiro paga preço de luxo por carro considerado popular no exterior. Em <<http://economia.uol.com.br/noticias/redacao/2013/09/18/brasileiro-paga-preco-de-carro-de-luxo-por-carro-que-e-popular-no-exterior.htm>> Acesso em 17 agosto 2015.

CALGARO, Fernanda. *Câmara aprova texto-base de MP que eleva impostos sobre importação.* Em <<http://g1.globo.com/economia/noticia/2015/05/camara-aprova-texto-base-de-mp-que-eleva-impostos-sobre-importacao.html>> Acesso em 16 julho 2015.

CAROZZI, Elaine Michely Furtado. *Mercado do Luxo no Mundo e no Brasil e Christian Dior: reposicionamento de marca no setor do luxo.* São Paulo: ESPM, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. *O princípio da anterioridade em matéria tributária.* Revista de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, n. 63.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário.* 6ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

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

D'ARPIZIO, Claudia. LEVATO, Federica, ZITO, Daniele. MONTGOLFIER, Joëlle de. *Luxury Goods Worldwide Market - Study Fall-Winter 2014.* Em <http://www.bain.com/bainweb/PDFs/Bain_Worldwide_Luxury_Goods_Report_2014.pdf> Acesso em 31 de outubro de 2015.

DUTRA, Micaela Domingues. *A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: ANÁLISE À LUZ DOS DIREITOS HUMANOS E FUNDAMENTAIS.* Brasília: Instituto Brasiliense de Direito Público. Dissertação do Programa de Mestrado. 2008 *apud* RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Evolução do Princípio da Capacidade Contributiva e sua Configuração no Panorama Constitucional Atual.*

FERREIRA, Michelle. *"Nenhuma marca de luxo ganha dinheiro no Brasil"*. Em <<http://epocanegocios.globo.com/Inspiracao/Empresa/noticia/2014/08/nenhuma-marca-de-luxo-ganha-dinheiro-no-brasil.html>> Acesso em 20 de agosto de 2015.

FREIRE, Jorge Lins. *Carga Tributária e os seus efeitos na economia – Confederação Nacional da Indústria – CNI*. Brasília: Congresso do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, 2005.

GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 8ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2003.

ICMS/SP Tabela de Alíquotas Operações Prestações internas. Em <http://www.dpeg.com.br/conteudo/tabelas_estadual/sao_paulo/ICMS_sp_pestacoes_internas.pdf> Acesso em 05 de novembro de 2015.

IRPF (Imposto sobre a renda das pessoas físicas). Em <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica>> Acesso em 05 de novembro de 2015.

Impostos brasileiros dão status de “luxo” aos importados. Em <<http://economia.terra.com.br/operacoes-cambiais/pessoa-fisica/impuestos-brasileiros-dao-status-de-luxo-aos-importados.html>> Acesso em 17 de agosto de 2015.

Incidência na Importação de Bens e Serviços. Em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaJuridica/PisPasepCofins/IncidenciaExportServico.htm>> Acesso em 16 de julho de 2015.

Inheritance Tax. Em <<https://www.gov.uk/inheritance-tax>> Acesso em 20 de julho de 2015.

JASPER, Fernando. *Alta do ICMS reduz poder de compra dos paranaenses em R\$ 800 milhões*. Em <<http://www.gazetadopovo.com.br/economia/alta-do-icms-reduz-poder-de-compra-dos-paranaenses-em-r-800-milhoes-d0a8le84y0t1ojm46nvlisz8uy>> Acesso em 18 de agosto de 2015.

LAFFER, Arthur B. *The laffer curve: past, present and future*. Em <<http://www.heritage.org/Research/Taxes/bg1765.cfm>> Acesso em 04 de novembro de 2015.

Le Principe de la Capacité Contributive. Em <http://www.unifr.ch/finpub/assets/files/Etudes/Bachelor/IFP1/SA2008/Chapitre_sSA2008/Chapitre6_SA08.pdf> Acesso em 09 de junho de 2015.

LEITE, Luana Priscilla Carreiro Varão. *O Sistema Tributário Brasileiro: Análise da Sonegação Fiscal nas Empresas Brasileiras*. Florianópolis: Universidade Federal de Santa Catarina. Monografia do Curso de Ciências Econômicas. 2011.

LIPOVESTKY, Gilles. *O Império do Efêmero*. São Paulo: Schwarcz LTDA, 2011.

MANKIW, Nicholas Gregory. *Principles of Economics*. 6th Edition. Cambridge: South- Western Cengage Learning. 2012.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O imposto sobre grandes fortunas*. <http://www.gandramartins.adv.br/project/ivesgandra/public/uploads/2013/02/05/73dee55a200268_o_imp_sobre_gdes_forts.pdf> Acesso em 31 de outubro de 2015.

MATTOS, Antônio Carlos Marques. *A inflação brasileira*. Rio de Janeiro: Editora Vozes, 1986. Capítulo 4.

MENDES, Gilmar Ferreira. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2009.

MEUNIER, François. *Du bouclier fiscal et de ses conséquences*. Em <<http://www.telos-eu.com/fr/politique-economique/fiscalite/du-bouclier-fiscal-et-de-ses-consequences.html>> Acesso em 20 de julho de 2015.

MUNIZ, Guilherme Blanco. Em <<http://revistaautoesporte.globo.com/Noticias/noticia/2015/05/nossa-fabrica-no-brasil-sera-modelo-para-o-mundo-diz-executivo-da-jaguar-land-rover.html>> Acesso em 20 de agosto de 2015.

MURPHY, Gerald. *The Magna Carta (The Great Charter)*. Em <<http://www.constitution.org/eng/magnacar.htm>> Acesso em 08 de julho de 2015.

PAUL, Ellen Frankel. MILLER, Fred D. PAUL, Jeffrey. *Taxation, Economic Prosperity, and Distributive Justice: Volume 23, Part 2*. Cambridge: Editora Cambridge University, 2006.

PIKETTY, Thomas. *O Capital no Século XXI*. Rio de Janeiro: Editora Intrínseca, 2014.

PINDYCK, Robert S. RUBINFELD, Daniel L [tradução Eleutério Prado, Thelma Guimarães e Luciana do Amaral Teixeira]. *Microeconomia*. 7ª Edição. São Paulo: Pearson Education do Brasil. 2010.

PITTA, Marina. *Brasileiro compra Uno no País por preço de Civic na Europa*. Em <<http://www.terra.com.br/economia/infograficos/compare-precos-carros-brasil-mundo/>> Acesso em 17 agosto 2015.

SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 3ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2011.

Salário mínimo nominal e necessário. Em <<http://www.dieese.org.br/analisecestabasica/salarioMinimo.html>> Acesso em 13 de julho de 2015.

SANTOS, Nélida Cristina dos. *A Capacidade Contributiva e os Símbolos de Riqueza*. São Paulo: Lex Editora, 2007.

Servicio de Impuestos Internos. Em <http://www.sii.cl/preguntas_frecuentes/otros_impuestos/001_020_0347.htm > Acesso em 28 de outubro de 2015.

SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*. São Paulo, Malheiros Editores, 1998.

Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional. *Sonegação no Brasil – Uma Estimativa do Desvio da Arrecadação*. Em <<http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos/sonegacao-no-brasil-uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao>> Acesso em 19 de agosto de 2015.

Supremo Tribunal Federal. *Habeas-corpus nº 81.929-0*. Primeira Turma. Relator Ministro Sepúlveda Pertence - DJ 27/02/2004.

Tabela da Tarifa Externa Comum (TEC). Em

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/Aduana/TabelaTec/default.htm>> Acesso em 16 de julho de 2015.

Temer rebate discurso de Dilma e diz que aumento de impostos só em 'última hipótese'. Em

<http://www.em.com.br/app/noticia/politica/2015/09/08/interna_politica,686344/temer-aumento-de-impostos-so-em-ultima-hipotese-e-descartavel-desde-j.shtml> Acesso em 31 de outubro de 2015.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 11ª Edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

VIEIRA, José Roberto. *Princípio da Igualdade e Capacidade Contributiva*. Palestra da Semana de Direito Público do CAHS. Painel de Direito Tributário I. Universidade Federal do Paraná, 2015.

VIEIRA, José Roberto. *Mesa de Debate – Tributos Federais*. XVI Congresso Brasileiro de Direito Tributário. Revista de Direito Tributário. 91ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2004.

VOGEL, Jason. Em <<http://oglobo.globo.com/economia/carros/marcas-de-luxo-mantem-seus-planos-de-produzir-automoveis-no-brasil-15559080>> Acesso em 20 de agosto de 2015.

WANNISKI, Jude. *Taxes, revenues, and the 'Laffer curve'*. Em <http://www.nationalaffairs.com/doclib/20080528_197805001taxesrevenuesandthelaffercurvejudewanniski.pdf> Acesso em 04 de julho de 2015.

YOSHIDA, Soraia. *Mercado de luxo no Brasil pode triplicar com menos impostos*. Em <<http://epocanegocios.globo.com/Revista/Common/0,,ERT257346-18055,00.html>> Acesso em 19 de agosto de 2015.

ZANOTI, Luiz Antonio Ramalho. *Empresa na Ordem Econômica – Princípios e Função Social*. Curitiba: Juruá, 2009.

ZILVETI *apud* MOHR, Arthur. p. 64/67.

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