

A (IN)APLICABILIDADE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NOS IMPOSTOS INDIRETOS

Tauan Galiano FREITAS¹
Vinicius Flores BRANCO²

RESUMO: Buscou-se neste ensaio científico abordar a intervenção do princípio da capacidade econômica na cobrança dos impostos indiretos, cuja análise torna imprescindível à ampliação para outros princípios do Direito. A aplicação deste princípio sobre esta espécie de imposto gera algumas peculiaridades discutidas pela doutrina tributária e incorporadas neste trabalho. Valendo-se do método hipotético dedutivo propomos uma análise específica do princípio da capacidade contributiva e dos impostos indiretos, individualmente. Em seguida, mesclando outros conceitos ao tema, analisamos a possibilidade, ou não, da incidência daquele sobre este, e em consequência a inclusão do princípio da seletividade, possibilitando uma adequada conclusão do tema.

Palavras-chave: Capacidade Contributiva; Impostos Indiretos; Seletividade; Contribuinte de Fato.

1 INTRODUÇÃO

No escopo de dar vazão a princípios elementares ao Estado Democrático de Direito expressos na Constituição da República Federativa do Brasil, mormente a igualdade, bem como a objetivos fundamentais, tal qual a redução das desigualdades sociais e a construção de uma sociedade livre, justa e solidária e, mais especificamente, concretizar a denominada “justiça tributária”, a capacidade contributiva exsurge como verdadeira pedra de toque.

Ao possibilitar a instituição de regras para discriminar – no sentido não pejorativo da expressão – entre aqueles dotados de maior e menor capacidade econômica, traz como corolário a ele inerente que os mais abastados deverão contribuir proporcionalmente com mais riquezas para a arrecadação de receita derivada.

¹ Discente do 10º termo do curso de Direito no Centro Universitário “Antônio Eufrásio de Toledo” de Presidente Prudente. Estagiário da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo - Procuradoria Regional de Presidente Prudente - SP. E-mail: tauan_gf@hotmail.com

² Discente do 10º termo do curso de Direito no Centro Universitário “Antônio Eufrásio de Toledo” de Presidente Prudente. Estagiário da Defensoria Pública do Estado de São Paulo. E-mail: viniciusfranco@gmail.com

Entrementes, a aplicabilidade deste princípio sobre certos tributos encontra determinados entraves pragmáticos. No caso, discorreremos sobre a possibilidade ou não de incidência de referida norma-princípio sobre os impostos indiretos e eventual superação desta celeuma.

No presente trabalho, se traçou uma abordagem explicativa, valendo-se do método hipotético dedutivo, no escopo de visualizar possíveis soluções ao problema levantado.

2 DESENVOLVIMENTO

Omitido da Constituição Federal de 1967, a despeito de ter preservado sua força normativa como princípio geral de direito, consoante ressalva Luciano Amaro (2011, p. 161), o princípio da capacidade contributiva ressurgiu de maneira expressa na Carta Magna de 1988, que assim dispõe no §1º do art. 145:

§ 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.

Trata-se de verdadeiro corolário do princípio da igualdade. Nos dizeres de Carraza (2009, p. 94) “o princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos”.

É em obediência a este princípio, e visando a sua concretização, que se instituem os denominados “impostos progressivos”. Assim, as leis que criam impostos devem instituir alíquotas que variem para mais, na medida em que aumentem suas bases de cálculo (CARRAZA, 2009, p. 95).

Neste sentido, deve o Estado exigir que as pessoas contribuam para as despesas públicas na medida de sua capacidade econômica, de modo que os mais abastados contribuam progressivamente mais em comparação aos desprovidos de riqueza (PAULSEN, 2012, p. 50). Advirta-se que esta possibilidade de graduação do tributo em razão da capacidade contributiva exige, como hipótese de incidência,

situação reveladora desta capacidade. Deste modo, o princípio “encontra aplicação plena aos tributos com fato gerador não vinculado” (PAULSEN, 2012, p. 50).

Cumpra, por fim, salientar que a capacidade contributiva inserida na Constituição Federal, a qual norteia a criação de impostos pelo legislador, é de caráter objetivo, como bem destaca Carraza (2009, p. 97).

É objetiva porque se refere não às condições econômicas reais de cada contribuinte, individualmente considerado, mas às suas manifestações objetivas de riqueza (ter um imóvel, possuir um automóvel, ser proprietário de jóias ou obras de arte, operar em Bolsa, praticar operações mercantis etc.).

No tocante às espécies de impostos por vezes inseridas em uma classificação denominada pela ciência econômica “impostos indiretos”, a sua carga econômica recai de fato sobre os consumidores de mercadorias, e não sobre o contribuinte direto (CARRAZA, 2009, p. 110). Exemplos típicos desta espécie são o Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

Observa-se que tal classificação implica na distinção entre um contribuinte de fato – aquele que arca de forma efetiva e indireta com o ônus do imposto – e um contribuinte de direito – aquele que desenvolve atividade empresária de circulação de mercadorias. É solar a percepção de que o ônus dos impostos incidentes sobre as mercadorias são repassados ao consumidor, que termina, dessa maneira, por ser o contribuinte efetivo.

Em razão da peculiaridade apontada é que se levantam os objetivos centrais do presente trabalho, quais sejam: a análise do princípio da capacidade contributiva e sua aplicabilidade, ou não, nos impostos classificados como indiretos.

Para que consigamos aplicar a capacidade contributiva nos impostos indiretos, precipuamente, se torna imperiosa a graduação das alíquotas “segundo a capacidade econômica do contribuinte” (art. 145, § 1º da CF/88).

Contudo, encontramos grandes dificuldades quando esta graduação tem como paradigma os impostos indiretos, cujo destinatário final, chamado no aspecto tributário de “contribuinte de fato”, adquire os produtos com o valor do imposto já embutido, o que impossibilita analisar a sua real capacidade econômica.

Vale dizer, não é possível graduar o valor do imposto de acordo com a capacidade econômica do contribuinte de fato, isto porque lhe é repassado o ônus tributário sem qualquer análise econômica.

Ora, tal carga é idêntica para todos os consumidores finais, sejam eles ricos ou pobres. Exemplificando, se um milionário ou um mendigo comprarem, cada um para si, um maço de cigarros, da mesma forma suportarão a mesma carga econômica do imposto (CARRAZA, 2009, p. 110).

Conclui-se, portanto, que o princípio da capacidade contributiva não se aplica aos impostos indiretos, em especial no ICMS e no IPI, tendo em vista a impossibilidade de cumprir o comando constitucional (*ex vi* art. 145, § 1º da CF/88), graduando suas alíquotas segundo a capacidade econômica do contribuinte. Neste sentido Armando Leão e Roque Carrazza.

Contudo, tal exclusão principiológica não consente ao desamparo de outros princípios informadores do Direito. Assim, embora os impostos indiretos não possam ser ponderados de acordo com o princípio da capacidade contributiva, eles podem ser valorados de acordo com a essencialidade dos produtos, mercadorias e serviços.

A partir desta constatação surge-nos o princípio da seletividade que, juntamente com o princípio da capacidade contributiva e da justiça social, compõe o princípio da igualdade.

O princípio da seletividade impõe ao legislador infraconstitucional, sobretudo, a incidência do princípio da igualdade nos impostos indiretos, aplicando para tanto, alíquotas seletivas de acordo com a essencialidade dos produtos, mercadorias e serviços. Como exemplo o IPI, com base normativa neste sentido, art. 153, §3º, I da Constituição Federal de 1988 e o art. 48 do Código Tributário Nacional.

Incumbe ao Poder Público instituir medidas que valorem as alíquotas destes impostos, propiciando a quantificação da carga tributária a depender de sua essencialidade: reduzindo a dos produtos consumidos pelas camadas mais pobres da sociedade – ditos essenciais -, e em contrapartida, majorando a dos produtos considerados não essenciais. Marcante é o exemplo da aplicação da seletividade, pelos Estados, sobre alguns produtos que compõem a cesta básica, segundo dispõe a Lei Estadual nº 12.790/07, garantindo a redução da carga tributária do ICMS.

Insta salientar que, para os doutrinadores que visualizam o princípio da seletividade incorporado dentro do princípio capacidade contributiva concluem que o comando constitucional do art. 145, § 1º da CF/88 restaria evidenciado na incidência dos impostos indiretos. Neste sentido Ricardo Lobo Torres e Américo Lacombe.

Contudo, conforme supracitado, filiamo-nos a corrente que considera o princípio da igualdade como fonte principiológica – gênero, do qual advêm os princípios da capacidade contributiva, justiça social e seletividade.

Assim é possível concluir que o princípio da capacidade contributiva não se aplica aos impostos indiretos, cujo contribuinte de fato é o destinatário final, o que impossibilita a distinção de sua capacidade econômica. Noutro plano, tal situação é perfeitamente velada pelo princípio da seletividade que, de maneira preponderante, valora não a capacidade do contribuinte, mas as alíquotas que incidem sobre os produtos essenciais consumidos pelas camadas mais necessitadas.

Desse modo, é possível alcançar uma aplicação igualitária e socialmente justa dos impostos indiretos pelo princípio da seletividade, de modo a concretizar os fins últimos do “Estado de bem estar social”.

3 CONCLUSÃO

A Constituição Federal de 1988 ao instituir o princípio da capacidade contributiva como critério, sempre que possível, de graduação dos tributos, visou atingir o escopo maior da realização da justiça tributária e, por conseguinte, da redução das desigualdades sociais, contida esta no art. 3º, III, da Carta Maior.

Neste viés, certamente pretendeu oferecer ferramentas ao legislador e aplicador do direito na persecução da justiça tributária. Daí, a despeito de se visualizar como notória a impossibilidade de aplicação do princípio mencionado aos impostos indiretos, se extrai que tal premissa não implica em necessário desterro da justiça tributária na disciplina dos impostos indiretos.

Deveras, valendo-se do princípio da seletividade, alcança-se o mesmo fim por instrumento diverso, o que importa na consecução dos objetivos maiores da

República Federativa do Brasil, atrelada à necessária viabilidade e efetividade, unindo a norma em abstrato à realidade do mercado.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciana. **Direito tributário brasileiro**. 17. ed. Editora Saraiva, 2011.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988.

_____, Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios**. Brasília: Senado, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 25 mar. de 2015.

_____, Lei nº 12.790, de 27 de Dezembro de 2007. **Altera a Lei nº 6.374, de 1º de março de 1989, que instituiu o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS**. São Paulo: Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo, 2007. Disponível em: <<http://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2007/lei-12790-27.12.2007.html>>. Acesso em: 24 mar. de 2015.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 25. ed. São Paulo: Malheiros Editora, 2009.

FERREIRA, Abel Henrique. **O princípio da capacidade contributiva frente aos tributos vinculados e aos impostos reais e indiretos**. Disponível em: <<http://www.fesdt.org.br/artigos/06.pdf>>. Acesso em: 27 mar. de 2015.

LACOMBE, Américo Masset. **Princípios constitucionais tributários**. São Paulo: Malheiros, 1996.

LEÃO, Armando Zurita. **Direito constitucional tributário: o princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Ed. Juarez de Oliveira, 1999.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: Completo**. 4. ed. Porto Alegre. Livraria do Advogado Editora, 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 17. ed., atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.