



Universidade de Brasília

Faculdade de Direito

Mestrado em Direito

Disciplina: Matriz Tributária Brasileira: equidade e eficiência

Fichamento da Aula nº 07 – “Tributação sobre o consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos”

Professor: Valcir Gassen

Aluno: Alexandre Pontieri

Matrícula: 180088289

BRASÍLIA – DF

2018

- **FICHAMENTO – AULA Nº 7 - "Tributação sobre o consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos"**

- **REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA**

D'ARAÚJO. Pedro Júlio Sales; PAULINO. Sandra Regina da Fonsêca. GASSEN. Valcir. Tributação sobre o consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos.

- **PALAVRAS-CHAVE**

Tributação sobre o consumo; tributação e capacidade contributiva; tributação sobre o consumo na renda da população e possíveis alternativas.

- **RESUMO**

Trata-se de artigo doutrinário dos professores Pedro Júlio Sales D'Araújo, Sandra Regina da Fonsêca Paulino e Valcir Gassen intitulado "tributação sobre o consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos".

O artigo trata sobre a fonte de arrecadação de receitas do Estado, tributação sobre o consumo, escolhas de política fiscal, capacidade contributiva, matriz tributária e regressividade.

Logo de início o artigo já deixa bem claro que a matriz tributária brasileira é uma das mais regressivas do mundo.

No artigo os professores Pedro Júlio Sales D'Araújo, Sandra Regina da Fonsêca Paulino e Valcir Gassen abordam os seguintes tópicos:

- A tributação sobre o consumo: contextualização inicial e análise expositiva dos principais tributos desta natureza no Brasil

- A tributação sob o ponto de vista do princípio da capacidade contributiva
- Cenário atual: o peso da tributação sobre o consumo na renda da população e possíveis alternativas
- Considerações finais

- **DESTAQUES DOS TEXTOS**

Analisando o texto disponibilizado para estudo, chamaram-nos a atenção os seguintes pontos para fichamento:

**A TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO:
CONTEXTUALIZAÇÃO INICIAL E ANÁLISE EXPOSITIVA
DOS PRINCIPAIS TRIBUTOS DESTA NATUREA NO
BRASIL**

“Responsável por incidir nas diversas fases do processo produtivo de bens e serviços, a tributação sobre o consumo é a principal marca da matriz tributária brasileira. Das bases de incidência dos tributos, patrimônio, renda e consumo, esta última responde no Brasil pela maior parte do produto da arrecadação tributária.

Do total da carga tributária brasileira, os tributos incidentes sobre o patrimônio representam 3,4%, sobre a renda 22,1% e sobre o consumo 46,8%. Nos países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE – esses indicadores representam respectivamente 5,4%, 36,9% e 30,4%.”

A soma dos indicadores não indica a totalidade, pois o restante do percentual é atribuído à seguridade social – *“que não pode ser vista como base de incidência”*.

A matriz tributária brasileira tem forte tributação sobre o consumo.

Com a alocação de percentuais atribuídos à seguridade social, os percentuais são: 3,52% (sobre o patrimônio), 24,14% (sobre a renda), e 68,20% (sobre o consumo).

“Também conhecida por tributação indireta, essa espécie de encargo fiscal tem como uma de suas principais características a sua repercussão econômica na cadeia de consumo, de modo que se opera a transferência do ônus tributário ao consumidor final por intermédio da incorporação do tributo no preço do bem ou serviço, como um custo adicional. Assim, ocorre uma cisão entre o chamado contribuinte de direito, previsto no ordenamento como o responsável pelo fato impositivo e que ocupa, conseqüentemente, o pólo passivo da obrigação tributária, e aquele que arca economicamente com o encargo em si, conhecido pela doutrina e jurisprudência como contribuinte de fato.”

A tributação sobre o consumo no Brasil é composta principalmente por três tipos de impostos:

- IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados
- ICMS – Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
- ISS – Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

O artigo 153 da Constituição Federal atribui o IPI como tributo de competência da União Federal.

O fato gerador do IPI é a industrialização de determinado bem.

“No entanto, não basta que o bem sofre o processo de industrialização para que incida tal tributo. É necessário que se observe a prática de um ato negocial e a conseqüente circulação do bem, que se caracteriza com a sua saída do estabelecimento industrial.”

Código Tributário Nacional – prevê ainda, fato gerador do tributo: a) desembaraço aduaneiro do produto – quando de procedência estrangeira; b) sua arrematação – quando apreendido ou abandonado.

Base de cálculo do IPI: em regra, é definida pelo valor da operação de venda do produto industrializado.

Caso não seja conhecido – CTN, art. 47, II, “b” – a utilização do preço corrente da mercadoria ou seu similar no mercado atacadista da praça do remetente.

Produtos oriundos do estrangeiro: *“deverá ser considerado, enquanto base de cálculo, seu preço normal, acrescido do montante do imposto sobre a importação, das taxas exigidas para sua entrada no país e dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis”*.

Bens originados de leilão: deve incidir sobre o valor da arrematação.

Alíquotas de incidência do IPI: existe a Tabela de Incidência de IPI.

A porcentagem varia de acordo a essencialidade da mercadoria (seletividade). Busca-se a maior tributação com maiores alíquotas para bens considerados supérfluos e consumidos, em regra, pelas classes com maior poder aquisitivo da população.

Momento da incidência do IPI: saída do produto do estabelecimento industrial, o desembaraço aduaneiro ou o momento da arrematação do produto em leilão.

Sujeito passivo do IPI: o responsável pela industrialização do bem, ou quem a ele se compare.

Importante: o IPI será não-cumulativo. *“trata-se de preceito constitucional claro, o qual determina que deverá ser compensado o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores (art. 153, § 3º, II, CF)”*.

ICMS – Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

O ICMS é de competência dos Estados-Membros e do Distrito Federal.

De acordo com os professores autores do texto, *“é o tributo mais importante em termos de arrecadação tributária em nosso país, sendo responsável por onerar o consumo de bens e os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que tais operações se iniciem no exterior”*.

“Quando trata de bens, devemos ter em mente qualquer bem móvel que é vendido por pessoa que habitualmente pratica a atividade de mercancia. A habitualidade da prática comercial constitui, assim requisito essencial para a incidência do referido imposto, muito embora a própria Constituição Federal abra determinadas exceções. Nos casos de importação de produtos, por exemplo, o ICMS é devido mesmo que o bem não seja destinado à atividade mercantil ou o importador não seja um comerciante habitual.”

Importante: é necessário que haja a movimentação da titularidade da mercadoria – transferência efetiva da propriedade.

Base de cálculo: o valor da operação de circulação do bem ou a prestação do serviço, sendo:

“Tem por base de cálculo o valor da operação de circulação do bem ou da prestação do serviço, incluídos nisso os encargos financeiros nos pagamentos a prazo, o valor correspondente a seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como os descontos recebidos sob essa condição (Lei Complementar – LC – n.87/96, art. 13, § 1º, II, a), e o eventual frete, caso o transporte do bem seja feito pelo próprio remetente ou por terceiro, por sua conta e ordem, e seja cobrado em separado. Não estará incluído no montante o valor pago a título de IPI quando a operação, realizada

entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configurar fato gerar a ambos os impostos.”

O montante do ICMS integra sua própria base de cálculo (“cálculo por dentro”) – instituído pela Emenda Constitucional 33/2001.

De acordo com os professores autores do texto, isso “*acaba por mascarar a alíquota real do imposto, que sempre supera a sua nominal, prejudicando a transparência do verdadeiro peso do tributo no consumo final da mercadoria e configurando uma espécie de aumento das alíquotas por via transversa*”.

As alíquotas do ICMS são fixadas tendo por base as seguintes operações:

- Operações internas;
- Operações interestaduais com destinatário contribuinte do ICMS;
- Operações interestaduais com destinatário contribuinte consumidor final; e
- Operações interestaduais com destinatário não contribuinte.

A competência para fixar a alíquota é do Estado-Membro e do Distrito Federal, ou do Senado Federal.

A Constituição Federal ainda dispõe que as alíquotas do ICMS poderão ser seletivas – levando em consideração a essencialidade do produto no momento da fixação do tributo.

Nesse ponto do texto, importante destaque dos autores:

“No entanto, não é isso que se nota na maioria dos casos, existindo produtos de primeira necessidade com alíquotas maiores do que os bens ditos supérfluos”.

Momento de incidência do ICMS: definido pelo art. 12 da LC 87/96 (há variações de acordo com o fato gerador do imposto)

Sujeitos passivos do ICMS: são determinados pela LC 87/96.

Assim como acontece com o IPI, o ICMS também atende ao princípio da não cumulatividade (art. 155, § 2º, I, da CF).

Essa característica faz com que o ICMS, assim como acontece com o IPI, seja considerado um imposto do tipo IVA (Imposto sobre o Valor Agregado) – sistema de crédito tributário que permite a dedução nas operações seguintes daquilo que já havia sido pago anteriormente a título daquele determinado produto – é utilizado para como mecanismo para afastar os efeitos da cumulatividade, principalmente nos impostos sobre o consumo.

ISS – Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza

Tributo de competência dos Municípios e do Distrito Federal (art. 156, III, da CF).

Incidência: sobre serviços remunerados prestados a terceiros – especificados na Lista Anexa da Lei Complementar 116/2003 – e que não sejam objeto da tributação do ICMS.

Os autores trazem a definição de serviço como sendo:

“Por serviço, devemos compreender uma obrigação de fazer regida pelo direito privado, com a conseqüente exclusão do trabalho exercido a título de vínculo empregatício, serviço público, filantrópico e demais elencados no art. 2º da LC 116/2003.”

Base de cálculo: preço contratado para a execução do serviço, entendido enquanto receita bruta dela originada.

Alíquotas: máximas de 5% e mínimas de 2% (fixadas na LC 116/2003 e no Ato das Disposição Constitucionais Transitórias).

Sujeito passivo: *“embora o contribuinte seja o prestador do serviço, a LC 116/2003 permite que os Municípios e o Distrito Federal operem com a chamada substituição tributária”*.

Cumulatividade: diferente do IPI e do ICMS, o ISS incidirá toda vez que houver a prestação de um serviço – não há nenhum mecanismo de compensação em relação a pagamentos do imposto em operações anteriores – assim, o ISS é cumulativo.

Seletividade: fixação de alíquotas máximas e mínimas – permitiria uma política tributária de fixação do imposto em função da essencialidade do serviço prestado – não há previsão legal quanto à seletividade – mas também não disposição em sentido contrário proibindo a fixação de várias alíquotas de ISS – caso existisse, poderia haver a construção de uma matriz tributária progressiva.

Os autores pontuam que, *“o IPI, o ICMS e o ISS, de competência respectiva da União, Estados Municípios, podem ser considerados “típicos” tributos sobre o consumo”*.

O TRIBUTO SOB O PONTO DE VISTA DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Os autores trazem no texto a importância e o reconhecimento dos princípios tributários limitadores do poder de tributar, sendo eles: princípio da legalidade, princípio da anterioridade, princípio da irretroatividade, princípio da transparência tributária e princípio da capacidade contributiva.

Recebe destaque o princípio da capacidade contributiva, como sendo *“reflexo do pilar básico do Estado Democrático de Direito brasileiro: a dignidade da pessoa humana”*.

O princípio da capacidade contributiva implica em respeito ao princípio da igualdade tributária.

O princípio da capacidade contributiva tem estreita relação com a ideia de existência de um mínimo vital e da proibição ao confisco – imposição de limites ao poder de tributar e garantia do mínimo existencial (dignidade cidadão) – não pode haver tributo com natureza confiscatória e que fira os direitos fundamentais do cidadão.

Os autores pontuam que:

“Como limite inferior da capacidade contributiva, poder-se-ia falar no mínimo vital ou mínimo existencial, de modo que não há que se falar em capacidade contributiva aquém desse mínimo. Somente depois de satisfeito esse mínimo, há a capacidade contributiva e, por conseguinte, poderá haver tributação. Tem-se, por sua vez, como limite superior, a proibição ao confisco, isto é, a proibição ao excesso da tributação.

Assim, busca-se um sistema tributário justo que se volte à proteção desse mínimo existencial e que, simultaneamente, não gere efeitos, confiscatórios, pondo em risco a sobrevivência da propriedade privada.

Entendemos por mínimo existencial a parcela mínima de direitos constitucionais básicos para a sobrevivência digna do cidadão e de sua família, que se configura como um espaço do contribuinte intributável pelo Estado.”

O princípio da capacidade contributiva não está expresso na Constituição Federal, mas é deduzido dos princípios constitucionais e de dispositivos (art. 7º, IV, CF; art. 5º XXXIV, LXXIII, LXXII; art. 150, VI, c; art. 153, § 4º; art. 208, § 1º).

Como bem colocado pelos professores autores do texto, “a capacidade tributária só começa depois de satisfeito o mínimo existencial” (alimentação, moradia e educação).

O mínimo existencial são as condições necessárias para a dignidade do cidadão (direitos fundamentais – moradia, saúde, educação, alimentação, vestuário etc.).

A vedação ao confisco está expressa no texto constitucional (art. 150, IV) – limitações ao poder de tributar.

Destacam os autores:

“Tal princípio traz uma proteção tanto formal quanto material de garantia de direito e de justiça. Seu objetivo é proteger um mínimo

de disponibilidade de ativo financeiro do contribuinte, de modo que este continue produzindo e gerando riquezas, não apenas para sobrevivência da propriedade privada do cidadão, mas também para a do próprio Estado.”

“O cidadão-contribuinte deve contribuir para manutenção do Estado e da própria sociedade. O sistema tributário, no entanto, deve proporcionar as condições mínimas de sobrevivência desse cidadão e manter um mínimo patrimonial para que o contribuinte possa continuar a gerar acréscimos, condição para a tributação.”

A capacidade do cidadão em contribuir economicamente com o Estado deve sempre ser respeitada (existência digna).

CENÁRIO ATUAL: O PESO DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NA RENDA DA POPULAÇÃO E POSSÍVEIS ALTERNATIVAS

Alta tributação sobre o consumo de bens e serviços: 3,52% sobre o patrimônio; 24,14% sobre a renda; 68,20% sobre o consumo.

Dados do IPEA indicam que a tributação sobre o consumo da população brasileira representa a maior parcela na arrecadação de tributos (IPI, ICMS, ISS, IOF, PIS, COFINS).

Ainda de acordo com a pesquisa do IPEA, foi identificado que o sistema tributário brasileiro tributa proporcionalmente mais os pobres. Ou seja, há a regressividade dos impostos.

Mais pobres: 32,8% da renda para o pagamento de tributos.

Mais ricos: 22,7% da renda.

Famílias com renda de até dois salários mínimos: 48,8% da renda em tributos.

Famílias com renda acima de 30 salários mínimos: 26,3% da renda em tributos.

Ou seja, a carga tributária para as famílias de mais baixa renda é maior, o que faz com que tenham menor poder de comprar, e, conseqüentemente, afeta o princípio da capacidade contributiva e o mínimo existencial.

Como dizem os autores:

“Significa, em certa medida, que os problemas de distribuição de renda no Brasil são frutos de uma matriz tributária regressiva.”

Os autores trazem que *“combater as distorções causadas pela atual estrutura fiscal deve ser prioridade na agenda de nossa nação uma vez que a busca pela justiça social passa, necessariamente, pela realização da justiça tributária”*.

Para isso indicam que seria necessária uma *“profunda mudança na estrutura da tributação, que proporcione uma melhor distribuição dos tributos existentes, principalmente aqueles incidentes sobre o consumo”* (visando uma maior progressividade da matriz tributária brasileira).

Um dos caminhos para isso: valorização do princípio da transparência tributária (art. 150, § 5º, CF).

Outros caminhos: simplificação do sistema de arrecadação (unificação dos tributos sobre consumo em torno de um único imposto sobre o valor agregado); adoção de uma alíquota proporcionalmente maior para os Estados de destino nas transações interestaduais; implantação de uma maior seletividade na tributação sobre o consumo (variação da alíquota do imposto de acordo com a essencialidade do bem).

Busca-se, com isso, formas de se reequilibrar a matriz tributária brasileira – para que seja cada vez menos regressiva (*“de modo a melhor distribuir o encargo fiscal em nossa sociedade, deixando de onerar mais aquela fração da população que menos deveria contribuir”*).

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Por tópicos:

- A tributação sobre o consumo – é a principal fonte de receitas do Estado Brasileiro
- A matriz tributária brasileira é altamente regressiva
- Sendo a matriz tributária brasileira altamente regressiva, o Brasil é um dos países mais desiguais do mundo
- Há violações ao princípio da capacidade contributiva – os mais pobres proporcionalmente pagam mais impostos para manter o Estado
- Dessa forma, o mínimo existencial e a dignidade da pessoa humana ficam altamente comprometidos
- Há a necessidade urgente de se discutir e reformular a matriz tributária brasileira para a melhor e mais justa distribuição do ônus fiscal.

Pois, como dito pelos autores:

“(...) combater as distorções sociais deve ser prioridade na agenda de nossa nação, e a busca pela justiça social passa, necessariamente, pela remodelação de nossa atual estrutura fiscal e, conseqüentemente, pela realização de uma maior justiça tributária.”

CONSIDERAÇÕES DO ALUNO

Concordo com o posicionamento dos professores autores do artigo trazido em sala de aula para análise e debates pelo professor Valcir Gassen.

Em minha opinião a matriz tributária brasileira é desigual e uma das causas da enorme desigualdade social da sociedade brasileira.

O mínimo existencial, a dignidade da pessoa humana, e a justiça social pela tributação parecem ser questões cada vez mais esquecidas pelos “donos do poder”.

Oxalá algum dia essas questões saiam efetivamente dos bancos acadêmicos das Universidades e toquem os corações e mentes dos “donos do poder”, para que possamos ter uma sociedade mais justa e menos desigual.

- **REFERÊNCIAS**

D'ARAÚJO. Pedro Júlio Sales; PAULINO. Sandra Regina da Fonsêca. GASSEN. Valcir. Tributação sobre o consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos.