

## QUEM PODE MENOS PAGA MAIS: TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL E DEMOCRACIA

### WHO CAN PAY LESS PAY MORE: TAXATION ON CONSUMPTION IN BRAZIL AND DEMOCRACY

*Rafael Santos de Barros e Silva\**  
*Valcir Gassen\*\**

**Resumo:** A tributação brasileira incidente sobre a matriz do consumo tem sido muito pouco compreendida não só por aqueles que sofrem tal incidência, mas também pela jurisprudência criada no âmbito dos tribunais superiores. Diversas confusões conceituais têm sido verificadas a respeito dos elementos da relação jurídica que envolve a tributação sobre o consumo. A concentração da tributação no consumo implica regressividade fazendo com que os cidadãos de menor poder aquisitivo tenham maior parcela de seus rendimentos subtraída pelo pagamento dos tributos embutidos nos preços das mercadorias. Na medida em que a carga tributária nacional retira mais daqueles que menos possuem, verifica-se uma violação direta aos Princípios da Isonomia, da Capacidade Contributiva, da Pessoalidade na Tributação, os quais representam o viés democrático que deve existir na captação de receitas derivadas por um Estado de Direito.

**Palavras-chave:** Brasil; consumo; jurisprudência; regressividade; tributação.

\* Mestrando no Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade de Brasília (UnB).

\*\* Doutor em Direito. Professor Adjunto da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília (UnB).

**Abstract:** The Brazilian tax levied on the consumption matrix has been poorly understood, not only by those suffering such an impact, but also by the common law under the higher courts. Several conceptual misinterpretations have been verified concerning the elements of the legal relationship involving the taxation on consumption. The concentration of taxation on consumption prompts to low-income citizens to have a greater share of their income, deducted by the payment of taxes embedded in goods prices. Insofar as the national tax burden deducts more taxes from the poor, there is a direct violation of the Rule of Equality, Contributory Ability and Personhood of Taxation, which represent the democratic bias that must exist in the revenue inflow derived through a rule of law.

**Keywords:** Brazil; consumption; jurisprudence; regressive; taxation.

## Introdução

O presente trabalho teve origem nos estudos desenvolvidos na disciplina “Direito Tributário: equidade e eficiência na matriz tributária brasileira”, ministrada no Curso de Pós-Graduação *stricto sensu* em Direito da Universidade de Brasília (UnB).

Dois são os objetivos propostos. O primeiro é esclarecer a tributação sobre o consumo no Brasil, tendo em vista a existência de muitas confusões conceituais que têm sido verificadas na jurisprudência pátria, a ponto de o Superior Tribunal de Justiça ter afirmado textualmente que o consumo não seria fato gerador do imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços – ICMS<sup>1</sup>. O segundo objetivo, com base na análise de dados estatísticos disponibilizados pelo Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas – IPEA e pela Secretaria da Receita Federal do Brasil – SRF consiste em expor a má

---

1 BRASIL. REsp 903.394/AL, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Seção, DJ 26.04.2010: “Nos termos da Constituição e da LC 86/97, o consumo não é fato gerador do ICMS”.

distribuição da carga tributária em nosso país e as consequências que isso traz para um país que busca se afirmar como um Estado Democrático de Direito.

Nas linhas que se seguem, buscar-se-á explicar a tributação sobre o consumo no Brasil; estabelecer um critério para identificar quais tributos fazem parte dessa matriz; analisar como os tribunais superiores têm entendido essas exações; expor a forma como tem sido estruturada a respectiva política tributária em nosso país; identificar quem são aqueles que mais arcam com o respectivo encargo; e, ao final, afirmar que tal tributação em nosso país funciona como um dos fatores que geram déficit democrático.

Como base na análise de recentes dados estatísticos disponibilizados pelo IPEA e pela SRF, verificar-se-á que no Brasil é a população mais carente quem arca com a maior parte da arrecadação tributária nacional e a mudança deste panorama apenas pode ser alterado por uma medida de política fiscal.

## 1. Conceito de tributo sobre o consumo

A dependência econômica do Estado Contemporâneo em relação aos seus cidadãos é um fenômeno complexo e a tributação seu elemento chave. Frente as demandas econômicas estatais elegem-se algumas situações econômicas do cotidiano dos cidadãos, no caso, na condição de contribuintes, para gerar obrigações tributárias. A escolha de qual atividade econômica do contribuinte dará ensejo a cobrança do tributo recai, na maior parte dos países, sobre a renda, patrimônio e consumo. O fato de obter renda, deter patrimônio e consumir bens e serviços importa em pagar tributos com o escopo de manter o Estado e suas atividades.

Considerando que o objeto do estudo aqui proposto é a tributação incidente sobre o consumo e a relação com a construção de um Estado Democrático de Direito, é necessário esclarecer este campo de incidência tributária, ou este aspecto da matriz tributária.

A Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE – estabelece que tributos sobre o consumo são “aqueles que se pagam no contexto da utilização de bens e serviços finais no país onde são consumidos”<sup>2</sup>.

O conceito assim elaborado pela OCDE reporta-se a alguns aspectos de suma importância. O primeiro desses aspectos é a “utilização” de bens e serviços como fato presuntivo de riqueza. Nesse sentido, os tributos sobre a utilização podem ser vistos no sentido de uma “aquisição” de bens e serviços e no sentido de “uso” desses bens e serviços. No primeiro caso, o valor do tributo já integra o valor dos bens e serviços. Significa, por assim dizer, que eles “carregam” consigo o valor do tributo. No segundo caso, o tributo não integra o valor dos bens e serviços, o tributo ocorre a posteriori, no decorrer do uso destes.

Um segundo aspecto a ser salientado é a utilização de bens e serviços “finais”, isto é, evidencia-se, por um lado, que a incidência ocorre no final da cadeia produtiva, e por outro, que é o consumidor final quem pagará o tributo já repercutido no preço dos bens e serviços.

Denomina-se de “consumidor” o adquirente final das mercadorias e dos serviços. Portanto, depreende-se que são tributos indiretos, pelo fato de repercutirem sobre os consumidores e que sejam também denominados de tributos sobre o consumo<sup>3</sup>.

Constatado que, nos tributos indiretos, é o consumidor final quem paga os tributos incidentes pela aplicação do princípio da repercussão econômica, salienta-se que as mercadorias, objeto do comércio nacional ou internacional, carregam consigo o “peso” dos tributos e, por isso, oneram o consumo.

Nada obstante a possibilidade de “o uso” vir a ser fato gerador de um tributo sobre o consumo, importante assinalar que tanto a legislação positiva brasileira como a própria jurisprudência pátria,

---

2 Conceito ofertado pela Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OECD. Apud: BASTO, José Guilherme Xavier de. A tributação do consumo e a sua coordenação internacional. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1991. p. 1.

3 No Brasil, além dos “declarados” tributos sobre o consumo, existem outros que são repercutidos facilmente aos consumidores finais pela inclusão nos preços dos bens e serviços consumidos. A COFINS e o PIS/PASEP, que em termos formais incidem sobre o faturamento das empresas, são repassados aos consumidores.

afastam a possibilidade de tributação sobre alguns usos de bens ou serviços, valendo citar como exemplos dois enunciados de súmulas:

Súmula Vinculante 31: É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis.

Súmula 573/STF: Não constitui fato gerador do imposto de circulação de mercadorias a saída física de máquinas, utensílios e implementos a título de comodato.

Entende-se assim, que os tributos sobre o consumo possuem algumas características e que podem ser expostas de forma sucinta: (1) são tributos indiretos, ou seja, aqueles que repercutem financeiramente no adquirente final de mercadorias e serviços; (2) são aqueles que se pagam no contexto da “utilização” de bens e serviços finais no local onde são consumidos; (3) são os tributos que incidem sobre a despesa.

Em síntese, pode-se conceituar essa espécie de tributação na seguinte sentença: a oneração do consumo por meio de tributos que incidem na aquisição ou uso de bens ou serviços. Isto posto, trata-se-á em seguida dos tributos sobre o consumo e sua divisão em especiais e gerais.

## 2. Tributos especiais sobre o consumo

Na distinção entre tributos especiais e gerais sobre o consumo, os critérios adotados são a seletividade e a generalidade, assim como a indicação e a ausência de denominação dos bens e serviços objetos do tributo. Tomando por critério a seletividade e a generalidade da incidência tributária, pode-se inferir que tributo especial sobre o consumo é aquele em que a incidência “escolhe”, “seleciona” quais serão os bens e serviços que receberão o gravame; por outro lado, é tributo geral quando a incidência for “abrangente”, “geral”, isto é, quando a incidência for abrangente e não específica.

Considerando que, nos tributos sobre o consumo, às vezes se denomina de forma direta quais serão os bens e serviços gravados e noutras se afirma legalmente quais são os bens e serviços isentos, tem-se outro critério distintivo. O primeiro caso caracteriza o tributo especial sobre o consumo; o segundo caracteriza o tributo geral, pois, em regra, nesses não há indicação de quais serão os bens e serviços tributados, mas apenas uma relação daqueles que serão beneficiados pela isenção<sup>4</sup>.

Tributo especial sobre o consumo é, portanto, aquele que incide sobre algumas despesas individualizadas dos contribuintes e tributo geral é aquele que incide sobre a generalidade das despesas dos contribuintes, no caso, dos consumidores finais. Repara-se que a diferença entre uma e outra categoria dos tributos sobre o consumo é o tipo de “despesa”. Dessa forma, compreende-se melhor a classificação feita acerca do objeto dos tributos, tanto que, para alguns autores, os tributos incidem sobre os rendimentos, sobre o capital e sobre a despesa<sup>5</sup>.

Pode ocorrer que, na tributação especial do consumo, contempla-se uma vasta gama de bens e serviços a ponto de essa tributação especial ser quase “geral”. Não se pode, nesse caso, fazer uma confusão, concluindo que uma base de incidência mais ampla leve a considerar essa tributação como geral, pois mesmo assim serão seletivos e serão denominados os objetos contemplados pela incidência. Pode ocorrer, também, em hipótese, que, em um sistema tributário, se contemple tantas isenções que a tributação geral do consumo fique “limitada” a poucos bens e serviços, reduzindo, com isso, o campo de incidência tributária. Nem por isso, porém, deixará de ser tributação geral do consumo.

---

4 “Nos impostos especiais, a base de incidência é definida de forma directa, através da indicação dos bens que o imposto tributa; nos impostos gerais, a base de incidência é definida de forma residual, através da indicação dos bens sobre que o imposto não incide, ou seja, isentos”. BASTO, José Guilherme Xavier de. A tributação do consumo e a sua coordenação internacional. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1991, p. 15.

5 Também aceito como tributos sobre a renda, tributos sobre o patrimônio e tributos sobre a circulação. Atentar para o fato de que os autores utilizam tributos sobre a circulação, sobre a despesa e sobre o consumo como sinônimos ou próximo disso.

Têm sido objeto dos tributos especiais sobre o consumo, em termos de aquisição e incidentes sobre bens materiais, regra geral, as bebidas alcoólicas, os combustíveis e o tabaco. Esses são os produtos que, tradicionalmente, recebem o gravame dos tributos especiais sobre o consumo.

A finalidade de toda atividade tributária ou é fiscal ou é extrafiscal. Nos tributos especiais sobre o consumo, tem predominado o objetivo fiscal, sem, contudo, deixar de alcançar alguns objetivos extrafiscais como, por exemplo, desestimular o consumo do tabaco e das bebidas alcoólicas, pois são substâncias consideradas nocivas à saúde pública<sup>6</sup>. Para reforçar o conteúdo extrafiscal desses tributos, recorre-se ao princípio da seletividade, selecionando produtos reputados como supérfluos ou de luxo para serem gravados de determinada tributação.

Cabe lembrar, ainda, que, nos tributos especiais sobre o consumo, algumas vezes as alíquotas utilizadas são específicas expressando o encargo tributário por certa unidade de medida (peso, volume, espécie, quantidade). Nos tributos gerais sobre o consumo, as alíquotas, geralmente, são ad valorem, ou seja, expressam o encargo fiscal por um percentual do valor do bem tributado.

O ponto positivo na utilização de alíquota específica, feita em regra nos tributos especiais sobre o consumo, é que não se faz necessário fixar o valor dos bens, pois nesse caso se considera como base de cálculo cada unidade física, dispensando, portanto, a apreciação econômica de cada bem. De resultado contrário, têm-se dois efeitos: o primeiro é uma deterioração do valor da alíquota específica no caso da existência de inflação; o segundo é a regressividade desses tributos, pelo fato de a alíquota específica onerar proporcionalmente mais os bens de preço menor, que, de regra, são os de consumo popular<sup>7</sup>.

---

6 O discurso politicamente correto acerca dos danos causados pelo uso do tabaco e das bebidas alcoólicas – que justificam em grande medida a adoção dos tributos especiais sobre esses produtos – tem servido como fachada para a adoção dos tributos com finalidade eminentemente fiscal. Mesmo com carga fiscal elevada, o consumo desses produtos não diminui, portanto a finalidade extrafiscal não é atingida, mas tributam-se de igual forma, pois o discurso politicamente correto legitima a adoção dessa medida.

7 A vantagem da alíquota ad valorem é creditada ao fato de acompanhar a variação de preços, mas impõe-se como dificuldade a avaliação econômica das mercadorias.

### 3. Tributos gerais sobre o consumo e considerações sobre a cumulatividade e a não-cumulatividade

Os tributos gerais sobre o consumo, conforme considerado há pouco, são aqueles que incidem sobre as despesas gerais, não especificadas, do contribuinte. Estes tributos podem ser classificados em monofásicos e plurifásicos.

Os tributos monofásicos são aqueles que incidem sobre uma fase da cadeia produtiva. Podem incidir, portanto, no momento da produção, no momento do comércio atacadista ou no momento do comércio final ao consumidor. São ditos monofásicos pelo fato de ser a incidência “única” em uma dessas fases do processo produtivo.

Já os tributos plurifásicos são aqueles que incidem sobre mais de uma fase no processo produtivo, ou seja, incidem em todas as fases, por exemplo, quando um produtor vende um determinado bem a outro, este a um atacadista, este a um comerciante final e este ao consumidor final. Sendo plurifásico, não importam quantas forem as transações, importa que sobre todas elas incidirá o tributo sobre o consumo.

Um tributo sobre o consumo de tipo monofásico é, por sua natureza, um tributo não-cumulativo, pelo fato de incidir apenas uma única vez no processo produtivo. A não-cumulatividade - característica destes tributos monofásicos - será mantida se for respeitada a relação interna do processo produtivo, isto é, se na relação entre produtor-produzidor, atacadista-atacadista e varejista-varejista, não incidir o tributo; escapa-se dos efeitos em cascata<sup>8</sup>.

Em uma cadeia produtiva vertical – em que o produtor de um determinado bem vende este ao atacadista, este ao varejista e o varejista ao consumidor final – a opção sobre o sujeito passivo do tributo

---

8 “Na literatura anglo-saxónica, o sistema é frequentemente designado ‘sistema do anel’ – ring system. A expressão é sugestiva. De facto, a lei define um ‘anel’ de contribuintes, que obriga a registo. No interior deste anel, as mercadorias circulam livres de imposto; só quando saem do anel – quer dizer, quando a transacção é entre um sujeito passivo e um não-sujeito passivo – há lugar à imposição”. BASTO, José Guilherme Xavier de. A tributação do consumo e a sua coordenação internacional. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1991. p. 36.

monofásico não faz grande diferença, ou seja, pode-se optar pela incidência tanto no produtor, no atacadista como ainda no varejista, que não ocorrerá a cumulatividade.

Todavia nem sempre o processo produtivo ocorre nesse sentido vertical. Não raras vezes um produtor transaciona um bem com outro produtor, e assim também entre atacadistas e varejistas, ou seja, em um sentido horizontal. Nesse caso, a escolha do momento em que ocorrerá a incidência do tributo monofásico ganha destaque para evitar-se a cumulatividade, pois se a escolha considerar como sujeito passivo o produtor, e este vier a vender o bem a outro produtor, haverá uma tributação em cascata.

Enquanto a relação for apenas entre contribuintes em um mesmo plano horizontal do processo produtivo, o correto seria a não incidência do tributo geral sobre o consumo monofásico para evitar-se a tributação cumulativa. Quando a relação for entre um contribuinte e um consumidor (de fora do sistema circular), poderá incidir o referido tributo, mas sem, com isso, acarretar a cumulatividade.

A técnica correta para evitar a tributação múltipla (cumulativa) nos tributos monofásicos tem sido o sistema de suspensão dos tributos entre os sujeitos passivos de uma mesma fase do processo produtivo. Somente quando ocorrer a relação entre um sujeito passivo de dentro de uma fase produtiva com outra é que deve haver a incidência.

Se a regra nos tributos gerais sobre o consumo de tipo monofásico é a não-cumulatividade, nos tributos de tipo plurifásico, eles podem ser cumulativos ou não-cumulativos. A cumulatividade e não-cumulatividade dos tributos gerais sobre o consumo plurifásicos não se vinculam necessariamente aos tributos sobre o valor agregado. Uma coisa é a técnica ou os princípios, outra é a “característica” principal de alguns tributos sobre o consumo em vista de torná-los não-cumulativos, como adiante se verá.

Nesse sentido, salienta-se que a “técnica” tributária da não-cumulatividade é hodiernamente considerada verdadeiro princípio de direito tributário. No caso do Brasil, princípio com guarida constitucional, tanto que prescreve a Constituição Federal no seu artigo 153, § 3º, II, quando trata do IPI, que este será “não-cumulativo”, ou ainda, quando cuida do ICMS, preceituando o mesmo no artigo 155, § 2º, I.

Alguns autores empregam a expressão subprincípio para designar a técnica utilizada na concretização de alguns princípios. Torres afirma que “subprincípios vinculam-se diretamente aos princípios e se situam na etapa seguinte da concretização dos valores. Já possuem maior concretude e menor abstração que os princípios e aparecem quase sempre por escrito no discurso da Constituição ou da lei”<sup>9</sup>. Data vênia, entende-se que a não-cumulatividade pode ser tomada na acepção de um princípio como também de uma técnica<sup>10</sup>.

Visto que os tributos gerais sobre o consumo plurifásicos podem ser cumulativos ou não-cumulativos, cabe a análise de cada caso, a começar pela cumulatividade.

Pode-se afirmar que um tributo é cumulativo quando incide sobre cada fase do processo produtivo em seu total, isto é, incide sobre o valor integral de um bem cada vez que ele for transacionado. Por exemplo, tributa-se um determinado bem quando ele for vendido pelo produtor ao atacadista em seu valor total; tributa-se novamente esse mesmo bem quando o atacadista vendê-lo ao comerciante e, ainda, tributa-se quando o comerciante vender o bem ao consumidor final. Considera-se como base de cálculo do tributo o valor integral do bem, e este conterà, em cada venda, embutido no seu preço, o custo e também o lucro auferido em cada etapa. No Brasil, é o que ocorre com a Cide-Combustíveis e, em alguns casos, com as contribuições para o PIS e COFINS.

Apesar de todas as críticas dirigidas aos tributos cumulativos, há que ser exposto que eles apresentam algumas vantagens, para o Fisco. Uma das vantagens da cumulatividade nos tributos sobre o consumo é que nestes se utiliza, em regra, uma alíquota pequena. Uma alíquota pequena não significa uma receita idêntica, pois, ainda que cumulativa, mesmo uma pequena alíquota traz uma receita considerável pelo efeito “cumulativo”, em “cascata”.

9 TORRES, Ricardo Lobo. IVA, ICMS e IPI. *Arquivos de Direito*, Rio de Janeiro, n. 2, v. 1, 1999, p 132.

10 A não-cumulatividade “é um princípio, quando enunciada de forma genérica, como está na Constituição, em dispositivo a dizer que o imposto ‘será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação (...) com o montante cobrado nas anteriores (...)’. Em tal enunciado não se estabelece exaustivamente o modo pelo qual será efetivada a não-cumulatividade. Não se estabelece a técnica. Tem-se simplesmente o princípio (...). A técnica da não-cumulatividade, a seu turno, é o modo pelo qual se realiza o princípio”. Cf. MACHADO, Hugo de Brito. *Aspectos fundamentais do ICMS*. São Paulo: Dialética, 1997.

Dessa constatação, decorre outra vantagem, que é representada pela pouca percepção que os contribuintes têm do quantum de tributos presentes quando da aquisição de uma mercadoria, o que ocorre pela dificuldade de visualização de todas as incidências tributárias no processo produtivo. Por ser cumulativo e as fases do processo produtivo serem muitas, o consumidor final não tem condições de aferir com facilidade o quanto de tributo está incluso no preço final de uma mercadoria.

Cabe notar que esse efeito de “anestesia fiscal”<sup>11</sup> é bastante perceptível nos tributos indiretos, cuja regra é a repercussão econômica e esta é a que lhes confere a espécie. Nos tributos diretos, pela ausência de repercussão, cada contribuinte tem como aferir de pronto o montante de tributo que está pagando. Dessa percepção decorre que os tributos indiretos são denominados, muitas vezes, de tributos “anestésiantes” e os diretos, de “irritantes”.

Das desvantagens dos tributos gerais sobre o consumo plurifásicos e cumulativos muito se fala. A primeira delas é a cumulatividade propriamente dita, em sentido estrito. Por exemplo, se um determinado bem passa do produtor ao atacadista, deste ao comerciante e deste ao consumidor final, tem-se a múltipla tributação.

Essa cumulatividade, como se percebe, onera os processos produtivos que estão em unidades isoladas (desintegradas), o que leva à integração vertical como medida para evitar a incidência de tributo sobre tributo. Nesse caso, em termos hipotéticos, pode o produtor unir-se ao atacadista, compondo, portanto, apenas uma fase do processo produtivo, isto é, uma integração vertical para escapar ao gravame tributário em cascata. Nessa união artificial, o contribuinte abrirá mão da produtividade e da eficiência na produção de uma mercadoria em troca de carga tributária menor. Assim, mercadorias de mesma natureza poderão ter cargas tributárias distintas, dependendo da existência real ou artificial de uma integração vertical ou de diferentes fases no processo produtivo.

---

11 “Por ‘anestesia fiscal’ entende-se a falta de ‘visibilidade’ de certos tributos, que conduz os contribuintes de facto, isto é, em sentido econômico, neste caso os consumidores finais dos bens atingidos, a suportá-los sem se darem conta disso”. BASTO, José Guilherme Xavier de. *A tributação do consumo e a sua coordenação internacional*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1991, p. 28.

Desvantagem também é aquilo que se considera adequadamente como “efeito cascata”, ou seja, o tributo incidindo sobre o tributo, pois no valor de cada venda já está incluído o tributo pago na venda anterior.

Outra desvantagem dos tributos cumulativos decorre do fato de que, em cada fase do processo produtivo, que são muitas além dos exemplos até aqui utilizados, os produtores, os atacadistas e os comerciantes incluirão no preço do produto o tributo que incidira sobre esse produto e mais uma margem percentual de lucro, gerando, com isso, um “efeito de cascata das margens”. Salienta-se que quanto maior for a cadeia produtiva, maior será o efeito cascata e o efeito de cascata das margens<sup>12</sup>.

Além dessas desvantagens, há o problema da diferença do valor agregado em cada fase do processo produtivo, que pode conduzir a uma diferença da carga tributária em bens idênticos, que possuam as mesmas características, e ainda a uma dificuldade de se administrar um tributo com muitos contribuintes, pois há incidência sobre todas as fases do processo produtivo de forma cumulativa<sup>13</sup>.

A sistemática da tributação cumulativa nos tributos gerais sobre o consumo e o conhecimento de suas desvantagens tocam numa questão muito sensível – a neutralidade dos tributos. Um tributo respeita o princípio da neutralidade tributária quando incide sobre a produção ou sobre o consumo e não causa distorções no comportamento dos agentes econômicos envolvidos, isto é, o tributo é neutro quando não há modificações no comportamento econômico de quem produz, de quem revende e de quem compra.

Nos tributos gerais sobre o consumo, a neutralidade pode ser aferível na produção quando o produtor não altera, não modifica, em razão do tributo, a sua forma de produzir. A neutralidade no consumo é perceptível quando os consumidores finais não modificam os seus hábitos de consumo, como a troca de um bem por ou-

12 BASTO, José Guilherme Xavier de. *A tributação do consumo e a sua coordenação internacional*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1991, pp. 31-32.

13 Vide os excelentes quadros exemplificativos de cada uma desses aspectos da cumulatividade dos tributos em: BASTO, José Guilherme Xavier de. *A tributação do consumo e a sua coordenação internacional*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1991, pp. 31-34.

tro, motivados pela incidência tributária. A neutralidade, por mais que se possa conceituar e aferir, não é absoluta, pois a existência de um tributo acarretará um ônus ao contribuinte e isso sempre será considerado por ele.

Se os tributos gerais sobre o consumo plurifásicos cumulativos apresentam problemas relacionados à neutralidade, o mesmo não se pode falar dos tributos gerais sobre o consumo monofásicos, pois estes, em regra, são não-cumulativos, portanto, não trazem consigo as desvantagens acima, que comprometem a neutralidade tributária.

O prejuízo menor causado à neutralidade pelos tributos gerais sobre o consumo de tipo monofásico só é comparado aos tributos gerais sobre o consumo de tipo plurifásico não-cumulativos. Dentre esses tem-se a criação dos “tributos sobre o valor agregado”, com o intuito claro de alcançar uma maior neutralidade tributária.

Nada obstante as vantagens da não-cumulatividade, infelizmente essa técnica tem sido mitigada pela jurisprudência pátria, que exclui a possibilidade de creditamento em determinadas situações como, por exemplo, aquisição de bens para o ativo fixo, energia elétrica, serviços de telecomunicações:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – IPI – CREDITAMENTO DECORRENTE DA AQUISIÇÃO DE BENS DO ATIVO PERMANENTE – IMPOSSIBILIDADE – TEMA SUBMETIDO AO REGIMENTO DOS RECURSOS REPETITIVOS – ART. 543-C DO CPC.

1. A Primeira Seção do STJ, sob o rito do art. 543-C do CPC, reafirmou o entendimento de que não há direito ao creditamento do IPI em relação à aquisição de produtos que não são consumidos no processo de industrialização, mas que são componentes do maquinário (bem do ativo permanente) que sofrem o desgaste indireto no processo produtivo, e cujo preço já integra a planilha de custos do produto final. (REsp 1075508/SC, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 23.9.2009, DJe 13.10.2009.)  
2. Apesar de a matéria acerca da incidência do creditamento de IPI, nas aquisições de bens destinados ao uso e consumo e ao ativo fixo, encontrar-se em análise no STF, não é o caso de sobrestamento.

É que, mesmo havendo fundamento predominante constitucional no acórdão recorrido, não significa que há de se cumprir o disposto no art. 543, § 2º, do CPC, cuja aplicação é ato de discricionariedade do relator. Agravo regimental improvido.

(AgRg no REsp 1116295/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/12/2009, DJe 16/12/2009)”.  
\_\_\_\_\_

TRIBUTÁRIO – ICMS – AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO – SERVIÇOS DE ENERGIA ELÉTRICA E DE TELECOMUNICAÇÕES – CREDITAMENTO.

[...]

5. Segundo a jurisprudência do STJ, o ICMS incidente sobre as contas de energia elétrica e serviços de telecomunicações não podia ser creditado como espécie de insumo, quando utilizados em empresa com atividade de mero comércio segundo o DL 406/68 e o Convênio 66/88.

6. Com o advento da LC 87/96, a proibição se estendeu às hipóteses em que esses serviços (energia elétrica e telecomunicações) não são utilizados na atividade precípua do estabelecimento.

7. A LC 102/2000 não alterou substancialmente a restrição, explicitando apenas que o creditamento somente se daria quando a energia elétrica fosse consumida no processo de industrialização ou quando fosse o objeto da operação.

8. No que diz respeito ao aproveitamento de crédito do ICMS em relação à aquisição de bens destinados ao ativo fixo, inovou a LC 102/2000, ao permiti-lo escalonadamente, em 48 meses. Inexiste óbice em escalar o legislador ordinário a outorga de um crédito concedido sob a rubrica da isenção.

9. Recurso ordinário improvido.

(RMS 19.521/RJ, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 08/11/2005, DJ 21/11/2005 p. 173).

Assim, de acordo com a orientação pretoriana brasileira, ainda que os adquirentes de bens para o ativo fixo, de energia elétrica, ou de serviço de telecomunicações sejam contribuintes do IPI ou do ICMS, não poderão apropriar-se do imposto incidente na operação. Esse entendimento decorre da compreensão de que, nessas hipóteses, o contribuinte figuraria como um mero consumidor final, encerrando a cadeia produtiva do referido bem.

Entende-se, portanto, que não se deve equiparar o contribuinte que também é consumidor ao mero consumidor final, pretendendo, com isso, vedar a possibilidade de creditamento. O contribuinte consumidor é um agente econômico, inserido em um ciclo produtivo e suas aquisições devem ser analisadas sob essa ótica. Os bens do ativo fixo de uma empresa, apesar de não serem adquiridos para revenda, indubitavelmente, estão inseridos na cadeia produtiva de um determinado bem e tal situação deveria ser considerada para permitir o creditamento, reduzindo os custos de produção e, conseqüentemente, o preço de venda dos bens e serviços.

#### 4. Os tributos sobre o consumo no Brasil

No sistema tributário brasileiro atual o consumo é pesadamente onerado. Não obstante, a legislação mascara essa tributação por intermédio de expressões como *produção* (IPI), *circulação* (ICMS), *prestação de serviço* (ISS), etc., como se a carga tributária fosse incidente sobre os produtores ou comerciantes.

O próprio governo federal se esforça para passar a imagem de que o ônus recairia sobre a produção e a circulação, quando isso não é verdade. Vale destacar quadro veiculado pelo Ministro da Fazenda Guido Mantega em apresentação sobre a reforma tributária<sup>14</sup>:

##### *Tributos Indiretos*

<b>Tributo</b>	<b>Competência</b>	<b>Regime</b>	<b>Base de Incidência</b>
<b>IPI</b>	Federal	Não cumulativo	Importação e produção de produtos Industrializados
<b>COFINS</b>	Federal	Misto	Importação, produção e comercialização de bens e serviços
<b>PIS</b>	Federal	Misto	Importação, produção e comercialização de bens e serviços
<b>CIDE-Combustíveis</b>	Federal	Cumulativo	Importação e comercialização de petróleo e gás natural e seus derivados e álcool combustível
<b>ICMS</b>	Estadual	Não-cumulativo	Circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação
<b>ISS</b>	Municipal	Cumulativo	Prestação de serviços de qualquer natureza, não compreendidos na base do ICMS, definidos em lei complementar

Como visto, o quadro utilizado na apresentação do Excelentíssimo Senhor Ministro da Fazenda faz crer que o IPI, o ICMS e

14 BRASIL. Quadro utilizado pelo Excelentíssimo Sr. Ministro da Fazenda Guido Mantega em apresentação intitulada "A Reforma Tributária e o Desenvolvimento". Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/portugues/documentos/2008/fevereiro/p270208.pdf>>. Acesso em: 05 ago. 2010.

o ISS estariam a onerar a produção, a importação, a circulação e a prestação de serviços, quando, na verdade, o que todos eles oneram é o consumo de bens e serviços.

O fato é que, no Brasil, o consumo é onerado pela tributação, mas esse consumo não é previsto expressamente como sendo hipótese de incidência tributária. Assim, ainda que o fato gerador previsto abstratamente na norma não seja “adquirir” ou “consumir”, é indubitável que impostos como o ICMS, o IPI e o ISS retiram riqueza daqueles que consomem/adquirem os bens e serviços, uma vez que os valores desses tributos são para eles repassados.

Tormentosa é a tarefa de identificar quais são exatamente os tributos que incidem sobre o consumo no Brasil. Um critério que tem sido utilizado é a repercussão do encargo financeiro que atinge o consumidor. Assim, aqueles tributos que têm seu ônus financeiro repassado para o adquirente das mercadorias e serviço incidem sobre o consumo.

Ocorre que alguns doutrinadores entendem que para um tributo ser considerado indireto é necessário que a repercussão do encargo financeiro seja jurídica e não meramente econômica. Para esses, a repercussão jurídica é aquela autorizada pela legislação<sup>15</sup>.

Esse também o entendimento de Rafaela Ribeiro e Alessandra Teixeira no artigo intitulado “A Tributação Sobre o Consumo e a Democracia Participativa – Uma Análise Tardia, Mas Necessária”<sup>16</sup>.

Ocorre que se assim for entendido, o resultado é a redução da carga tributária que efetivamente onera o consumo, e um dos pressupostos de um Estado democrático, é o conhecimento e a

15 “tributos que comportem por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro são somente aqueles tributos em relação aos quais a própria lei estabeleça dita transferência. Somente em casos assim aplica-se a regra do art. 166 do Código Tributário Nacional, pois a natureza a que se reporta tal dispositivo legal só pode ser a natureza jurídica, que é determinada pela lei correspondente, e não por meras circunstâncias econômicas que podem estar, ou não, presentes, sem que se disponha de um critério seguro para saber quando se deu e quando não seu deu tal transferência. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 25 ed. Malheiros Editores: São Paulo, 2004. p. 202.

16 RIBEIRO, Rafaela; TEIXEIRA, Alessandra. *A tributação sobre o consumo e a democracia participativa: uma análise tardia, mas necessária*. Disponível em <[http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/Anais/sao\\_paulo/2310.pdf](http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/Anais/sao_paulo/2310.pdf)>. Acesso em: 20 ago. 2010.

transparência das regras do jogo. Tome-se por exemplo o imposto sobre serviços – ISS. A Lei Complementar n. 116/2006 em nenhum momento permite o repasse financeiro do tributo para o adquirente dos serviços. Mas é indubitável que o consumidor é quem arca com o ônus da tributação incidente sobre a operação.

Portanto, para fins de identificar a carga tributária incidente sobre o consumo, o critério da repercussão jurídica é insuficiente, uma vez que, mesmo ausente qualquer previsão legal, a tributação incidente sobre mercadorias e serviços, invariavelmente, é repassada aos adquirentes. Na verdade, se há repercussão, essa deve ser considerada, não havendo que se falar em jurídica ou econômica; a repercussão é uma só e deve ser valorada juridicamente.

Porém, em assim sendo, tem-se outro problema. Praticamente todo tributo, de uma forma ou de outra, é repassado aos consumidores quando da formulação do preço de venda, o que levaria à conclusão de que a quase totalidade dos tributos cobrados dos agentes econômicos seria incidente sobre o consumo.

Para efeito de aferir a carga tributária, defende-se que o critério a ser adotado é a presença de um “fato de consumo” no aspecto material da hipótese de incidência tributária. De modo que, mesmo sendo possível pensar em uma repercussão do encargo também para os tributos sobre o patrimônio ou a renda, essa fica fora do conceito de tributação sobre o consumo, pois tais exações existiriam independentemente da ocorrência de um “fato de consumo”. Explica-se, os tributos sobre renda e patrimônio permaneceriam exigíveis ainda que nenhum “fato de consumo” fosse realizado. Por exemplo, se uma determinada pessoa jurídica não vender uma única mercadoria, ainda assim terá de pagar IPTU sobre o imóvel de sua propriedade e IR sobre rendimentos financeiros existentes.

Assim, entende-se ser a existência de um “fato de consumo” o elemento identificador dessas espécies tributárias, no sentido de uma “aquisição” de bens e serviços e no sentido de “uso” desses bens e serviços.

## 5. As figuras do contribuinte de direito e do contribuinte de fato

Em razão da ocorrência da repercussão do valor cobrado a título de exação tributária, na tributação sobre o consumo, surgem as figuras do contribuinte de direito, que é quem detém a obrigação de recolher o tributo ao cofre do Fisco, e do contribuinte de fato, que é o consumidor, adquirente de mercadorias e/ou serviços e quem efetivamente recebe o encargo financeiro.

Como já afirmado, no ordenamento tributário brasileiro, o consumo é onerado pela tributação, mas não foi erigido como sendo fato imponible. Daí, os fatos previstos na legislação são *a produção, a circulação, a saída da mercadoria, a prestação do serviço*, etc., sendo os agentes que realizam tais fatos (os contribuintes de direito) aqueles que possuem relação jurídica com o Fisco.

Na legislação tributária, a figura do contribuinte de fato apenas ganha destaque no art. 166 do CTN, quando são impostas condições à repetição de indébito de tributo indireto para se evitar um enriquecimento sem causa do contribuinte de direito. Assim, o Código Tributário afirma que o contribuinte (de direito) só pode pleitear a repetição desses tributos que tenham sido pagos indevidamente se não tiver repassado o respectivo encargo financeiro ou, se repassou, estiver autorizado pelo contribuinte de fato a buscar a restituição.

Ainda que a legislação tributária não confira maior importância ao contribuinte de fato, seu estudo no âmbito do direito, e não apenas das ciências econômicas, é de fundamental importância para se trabalhar um sistema tributário mais justo, pois é ele que efetivamente tem sua riqueza retirada pela tributação.

Importante salientar que essa realidade já tem sido inclusive reconhecida por algumas leis estaduais, valendo citar o Estado do Paraná, que concedeu isenção para os templos de qualquer culto, na condição de contribuinte de fato do ICMS incidente sobre contas de serviços públicos estaduais, sendo essa norma considerada constitucional pelo Supremo Tribunal Federal (ADI 3421/PR, Rel. Min. Marco Aurélio, Informativo n.º 585).

## 6. O contribuinte de fato na jurisprudência pátria

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça consolidou-se no sentido de afirmar que o contribuinte de fato não faz parte da relação jurídica tributária e, por isso, não é parte legítima para pedir a restituição de eventual indébito em relação ao qual tenha suportado o ônus financeiro.

O argumento que tem sido utilizado para fundamentar essa ilegitimidade é justamente o fato de o consumo não ser, salvo raríssimas exceções<sup>17</sup>, fato gerador de tributo no Brasil. Assim, pelo fato de a legislação não se utilizar dos verbos “consumir” ou “adquirir” como sendo fatos geradores da tributação, o STJ entende, por exemplo, que o ICMS não incide sobre o consumo. Cumpre transcrever uma decisão:

A caracterização do chamado contribuinte de fato presta-se unicamente para impor uma condição à repetição de indébito pleiteada pelo contribuinte de direito, que repassa o ônus financeiro do tributo cujo fato gerador tenha realizado (art. 166 do CTN), mas não concede legitimidade ad causam para os consumidores ingressarem em juízo com vistas a discutir determinada relação jurídica da qual não façam parte.

Os contribuintes da exação são aqueles que colocam o produto em circulação ou prestam o serviço, concretizando, assim, a hipótese de incidência legalmente prevista.

Nos termos da Constituição e da LC 86/97, o consumo não é fato gerador do ICMS.

Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 903.394/AL, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24/03/2010, DJe 26/04/2010).

Na verdade, o erro não é da jurisprudência. O Código Tributário Nacional foi estruturado em premissas de tributação sobre a produção e a circulação (Capítulo IV do CTN). Assim, ainda que a

17 Na hipótese de pessoa física adquirir bem importado para o consumo, no caso de aquisição interestadual de petróleo, seus derivados e energia elétrica para consumo, na aquisição (art. 155, § 2º, IX, “a”, da CF/88 e art. 2º, § 1º, I e II, da LC 87/96). BRASIL. *Constituição* (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Senado, 1988.

realidade demonstre a ocorrência de tributação sobre o consumo, a opção legislativa feita há quase cinquenta anos foi a de positivar tais obrigações tributárias como sendo incidentes sobre a produção e a circulação e, com isso, impor o dever de arrecadação aos agentes econômicos e não aos consumidores, facilitando, dessa forma, a fiscalização e a arrecadação tributária.

Pensamos que, em vez de esconder a tributação sobre o consumo, os mesmos objetivos da Administração poderiam ser alcançados mediante a imputação de responsabilidade tributária, nos termos do art. 128 do CTN, aos industriais e comerciantes pelo recolhimento de tributo cujo contribuinte seria o consumidor.

Mas, de fato, não se desconhece o problema pragmático que surge quando se imputa legitimidade processual ao consumidor para discutir a incidência de tributos sobre os bens e serviços adquiridos, tendo em vista a enxurrada de demandas que seriam ajuizadas. Entretanto, tal ponto não pode servir para mascarar a realidade da origem dos recursos que são arrecadados.

Outro ponto que tem sido alvo de confusão na jurisprudência pátria é a própria caracterização da condição de contribuinte de fato. Essa tarefa deveria ser simples, uma vez que bastaria identificar se o sujeito em questão tem a obrigação legal de recolher o tributo aos cofres públicos ou se simplesmente estaria sofrendo o encargo financeiro da tributação repassado por quem está obrigado a pagar a exação ao Fisco.

Na verdade, esse ponto, identificar quem é contribuinte de direito ou de fato, nunca tinha sido motivo de grandes controvérsias, até que, no primeiro semestre deste ano de 2010, o Superior Tribunal de Justiça, Relator Min. Luiz Fux, proferiu o seguinte acórdão, referente à tributação do ICMS incidente sobre operação de energia elétrica:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA. DEMANDA RESERVADA DE POTÊNCIA. LEGITIMIDADE ATIVA. CONSUMIDOR FINAL. HOTEL (CONTRIBUINTE DE DIREITO). HÓSPEDES (CONTRIBUINTES DE FATO). REPERCUSSÃO TRIBUTÁRIA. POSSIBILIDADE. ARTIGO 166, DO CTN. APLICAÇÃO.

1. O sujeito passivo da obrigação tributária é o consumidor final da energia elétrica, que assume, simultaneamente, a condição de contribuinte de fato e de contribuinte de direito, figurando, a concessionária de serviço público, como mera responsável pela retenção e recolhimento do ICMS, ato material de “fazer” imposto pelo Estado (Precedentes do STJ: REsp 1.044.042/RS, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 06.08.2009, DJe 31.08.2009; e AgRg no Ag 933.678/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 13.11.2007, DJ 29.11.2007).

[...]

4. É que o autor da ação de repetição é pessoa jurídica pertencente ao ramo de hotelaria, em cujo custo final pode, sim, ter ocorrido o repasse, aos consumidores (contribuintes de fato in casu), do ICMS incidente sobre o consumo de energia elétrica, razão pela qual incide a norma inserta no artigo 166, do CTN, não merecendo reforma o acórdão regional (Precedente da Primeira Turma: EDcl no RMS 21.742/ES, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 15.04.2008, DJe 14.05.2008).

5. Recurso especial desprovido.

(REsp 1181690/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 27/04/2010, DJe 20/05/2010).

No referido aresto, verifica-se uma grande confusão que passa a ser realizada em torno da caracterização dos contribuintes de fato e de direito. Primeiramente, é dito que a concessionária de energia elétrica seria mera responsável pelo repasse do ICMS incidente sobre a operação e que o consumidor, nesse tipo de operação, seria, ao mesmo tempo, contribuinte de fato e de direito.

Na sequência, o STJ afirma que, para verificar a possibilidade de repetição de indébito, é necessário identificar a atividade desenvolvida pelo referido contribuinte. Daí, no caso supra, ter sido afastada a restituição em razão de o contribuinte (de fato e de direito, de acordo com o julgado) atuar no ramo de hotelaria e, por isso, repassaria o encargo financeiro do tributo para seus clientes (hóspedes). Pois bem, identifica-se assim, três graves incongruências nas afirmações inseridas no citado acórdão.

Em primeiro lugar, não existe fundamento legal para dizer que a concessionária de energia elétrica não seria contribuinte do ICMS, mas mera responsável pelo repasse do valor recolhido aos cofres públicos.

A Lei Complementar 87/96, ao disciplinar a incidência do ICMS sobre as operações de energia elétrica, em nenhum momento imputa responsabilidade tributária às concessionárias de energia elétrica. A referida lei expressamente consigna que o contribuinte é aquele que realiza operações de circulação da mercadoria (energia é tratada como mercadoria) e que o fato gerador ocorre com a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte (regra aplicável às operações de energia elétrica):

Art. 2º O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares; ...

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. ...

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:  
I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular.

Inexiste regra específica para a incidência de ICMS sobre as operações de energia elétrica que considere a concessionária de energia elétrica como sendo apenas responsável tributária e não contribuinte. Ao contrário, a energia elétrica é tratada como mercadoria e seu fato gerador ocorre com sua saída do estabelecimento do contribuinte, ou seja, nos termos da lei, o contribuinte é aquele que realiza a saída da mercadoria e não quem a recebe como consumidor.

Assim, com base na legislação de regência, o STJ não poderia afirmar que as concessionárias seriam meras responsáveis tributárias, ainda mais quando o Código Tributário Nacional expressamente prevê que a responsabilidade tributária tem que estar prevista em lei, o que não ocorre no caso.

Outro equívoco do STJ decorre do primeiro e consiste em entender que o consumidor de energia seria, a um só tempo, contribuinte de fato e de direito. Ora, se assim o fosse, não se estaria diante de um tributo indireto, nos quais a distinção entre esses dois sujeitos é característica. A junção dessas duas figuras apenas ocorreria se se estivesse diante de um tributo direto. No entanto, não se imagina que tenha sido a intenção do julgado afirmar que o ICMS seria um tributo direto, pois, se assim fosse, pensamos que a impropriedade seria ainda mais gravosa.

Por fim, outro ponto com o qual não se pode concordar e que foi externado no julgamento em análise, é firmar a impossibilidade de repetição do indébito a partir da análise da atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte (de fato e de direito, nos termos do que entendeu o STJ).

No referido julgado, foi firmado que a concessionária não seria contribuinte, mas sim responsável tributária e que o consumidor de energia seria contribuinte de fato e de direito, concomitantemente. Com base nessas premissas, o tribunal passou a analisar a atividade desenvolvida pelo consumidor/contribuinte – no caso, prestação de serviços de hotelaria – e daí entendeu que, como os custos com a aquisição de energia podem ser repassados aos hóspedes do contribuinte, a repetição seria inviável.

Esse entendimento do STJ insere um elemento muito perigoso na análise da possibilidade de repetição do indébito referente a tributos indiretos: a atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte.

Ora, o fato de o contribuinte ser prestador de serviços de hotelaria não faz com que ele possa repassar mais ou menos a carga tributária que onera suas atividades. Qualquer agente econômico – produtor, prestador ou comerciante – pode, de uma forma ou de outra, quando da formulação do seu preço de venda, inserir seus custos tributários.

Na medida em que a atividade econômica do contribuinte passa a ser relevante para identificar a possibilidade de repetição, o STJ está criando uma condição não prevista no art. 166 do CTN e trazendo um sério problema de investigação judicial que passará a ser inserido nos processos judiciais que tratam do tema.

Necessária se faz uma melhor compreensão, por parte do Poder Judiciário. do que efetivamente os tributos sobre o consumo representam, pois de nada adiantará mudanças de ordem legislativa se a jurisprudência não conseguir fornecer um padrão de estabilidade aos jurisdicionados.

## 7. Aspectos positivos e negativos da tributação do consumo

A tributação sobre o consumo, quando comparada à da renda, é considerada superior do ponto vista da eficiência econômica, porque deixa de onerar a poupança, fomenta o investimento e, assim, permite o crescimento econômico.

A finalidade fiscal nos tributos especiais sobre o consumo é facilmente alcançada pelo fato de que, nestes, os bens objetos da tributação são sempre bens de amplo consumo, adquiridos por parcela considerável da população; não são, em termos relativos, de consumo essencial e, por fim, constata-se que não há diminuição de consumo frente à imposição tributária<sup>18</sup>.

Outro aspecto positivo para a Administração Tributária é a facilidade na cobrança dos tributos sobre o consumo, uma vez que o valor da exação já está embutido no preço da mercadoria ou serviço.

A forma de cobrança, inclusão no preço, tem ainda a vantagem de dificultar a evasão tributária, diante da impossibilidade de as pessoas se furtarem à realização do fato gerador.

Outro ponto bastante assinalado na doutrina é o efeito anestesiante que os tributos sobre o consumo propiciam, pois a sistemática de cobrança e, muitas vezes, de cálculo, impedem que a população saiba efetivamente quem paga o tributo e quanto está sendo pago a este título. Para a Administração, infelizmente, isso é visto como

---

18 São bens de "procura inelástica", conforme BASTO, op. cit., p. 23.

um ponto positivo, o que pode representar uma perspectiva que não contribui com a construção de um Estado Democrático de Direito.

Embora eficiente, a tributação sobre o consumo é regressiva porque incide independentemente da capacidade econômica daqueles que consomem. Assim, os que têm menor renda acabam tendo um maior percentual da sua riqueza retirado por esses tributos em relação aos de maior poder aquisitivo. A seletividade por si só é insuficiente para assegurar a pessoalidade na tributação, uma vez que bens de primeira necessidade são consumidos por todos indistintamente. Essa conclusão contraria o critério da justiça social, que espera da diferenciação de alíquotas maior benefício ao consumo dos mais pobres.

Portanto, se os bens que recebem o gravame do tributo especial do consumo são consumidos por larga parcela da população, tem-se, em contraposição ao princípio da progressividade coadunado com a finalidade extrafiscal, o princípio da regressividade, que onera de forma mais gravosa a população que detiver uma menor renda. Se isso ocorre, prejudica-se a questão da tão almejada equidade dos sistemas tributários.

Por fim, no caso específico do Brasil, cumpre assinalar ainda mais um ponto negativo, os conflitos de competência na tributação sobre o consumo. Como não existe competência exclusiva para tributar a matriz do consumo, em nosso país tanto a União, como os Estados e Municípios tributam o consumo, ainda que por tributos diferentes.

Essa competência comum sobre uma mesma matriz faz com que, por vezes, os entes federados disputem entre si para determinar a incidência de seus tributos, isso faz com que seja necessário, em um dado caso concreto, esclarecimentos dos conceitos de industrialização, de circulação de mercadorias e de prestação de serviços para dirimir os conflitos de incidência entre ISS, IPI e ICMS<sup>19</sup>.

19 SARÔA, Sílvia Vieira. As Distinções entre a Materialidade do IPI, ICMS, ISSQN e a Solução de Conflitos de Competência. In: SILVA, Paulo Roberto Coimbra; BERNARDES, Flávio Couto Bernardes; FONSECA, Maria Juliana (Orgs.). *Tributação Sobre o Consumo*. São Paulo: Quarter Latin, 2008. p. 388.

## 8. A tributação do consumo no Brasil: forte regressividade = concentração de renda = déficit democrático

Ainda que “consumir” não tenha sido erigido como fato gerador de tributo no Brasil, a verdade é que o consumo é pesadamente tributado em nosso ordenamento, muitas vezes, por mais de um tributo simultaneamente, como ocorre na aquisição de mercadorias diretamente de fábrica por um não contribuinte de ICMS, operação na qual incidem IPI e ICMS tributos que, apesar de possuírem diferentes hipóteses de incidência descritas na lei, oneram igualmente o consumo de bens.

Como já expresso anteriormente, muitos são os tributos que incidem em decorrência do acontecimento de “fatos de consumo” e que, em razão do fenômeno da repercussão, oneram os consumidores.

Relembra-se que no Brasil a competência para tributar o consumo é tripartida, de forma que tanto a União, como os Estados e os municípios tributam o consumo, por vezes em decorrência de um mesmo fato.

Os tributos sobre o consumo são tributos reais, uma vez que consideram a realidade econômica do “fato de consumo” independentemente das características pessoais daquele cidadão que pratica o fato e arca com o ônus financeiro. Em consequência, aquele que tem grande capacidade econômica paga o mesmo valor de tributo que aquele que tem poucos recursos. Esse é um dado inevitável. A tributação sobre o consumo encontra grande dificuldade em concretizar os Princípios da Capacidade Contributiva e da Pessoalidade na Tributação.

A técnica da progressividade fica excluída dos tributos sobre o consumo por duas razões. Em primeiro lugar, por serem tributos reais. Até o presente momento, a jurisprudência do STF está alinhada no sentido de excluir a progressividade dos tributos reais, salvo se houver previsão constitucional a respeito, o que não é o caso<sup>20</sup>.

20 BRASIL. AI 459396 AgR/RJ, DJ 17.09.2004.

Em segundo lugar, há uma impossibilidade material para aplicar-se a progressividade, uma vez que não se imagina a segregação dos consumidores em classes que estariam obrigadas a adquirir apenas mercadorias e serviços a elas destinados.

A forma pela qual se busca conferir certo caráter pessoal à tributação sobre o consumo é mediante a adoção do Princípio da Seletividade, por meio do qual se aplicam alíquotas diferenciadas a determinadas mercadorias ou serviços em razão de suas características. Assim, bens essenciais seriam menos tributados e os supérfluos, mais tributados.

Ocorre que a seletividade não é suficiente para resolver a desigualdade na tributação do consumo, porque os bens essenciais não são consumidos apenas pelos cidadãos de baixa renda; são consumidos igualmente pela população em geral, e a exclusão total da tributação sobre o consumo de bens de primeira necessidade seria inviável, em razão de representar uma grande parcela da arrecadação tributária.

Por tudo isso, então, a regressividade da tributação sobre o consumo é um dado inafastável, pois quem tem maior poder aquisitivo tem menor perda financeira na aquisição de mercadorias e serviços, ao contrário daqueles que possuem menos recursos, mas são igualmente obrigados a consumir para poder ter uma vida minimamente digna ou, muitas vezes, apenas para sobreviver.

O fato de a tributação sobre o consumo ser regressiva não é um problema em si mesmo. Isso é algo natural, inevitável e que ocorre em qualquer lugar do mundo. O verdadeiro problema, e que assola o Brasil, é concentrar tributação na matriz tributária do consumo em detrimento da renda e do patrimônio, o que faz com que, no cômputo geral, a tributação nacional seja, como um todo, regressiva.

Em estudo recente, de Março último, o IPEA, analisando dados do ano passado (2009), apresentou a desagregação da carga tributária em percentual do PIB, apresentando seguinte quadro<sup>21</sup>:

---

21 BRASIL. Disponível em: <[https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/2010\\_nt016\\_marco\\_dimac.pdf](https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/2010_nt016_marco_dimac.pdf)>. Acesso em 20 ago. 2010.

ANO	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
<b>Impostos federais sobre a produção</b>	6,17	5,95	6,52	6,48	6,14	6,24	6,88	6,00
IPI	1,25	1,05	1,09	1,12	1,14	1,18	1,23	0,88
Cofins + PIS/PASEP,	4,30	4,36	4,98	5,04	4,76	4,77	4,98	4,67
Demais	0,62	0,54	0,45	0,32	0,24	0,29	0,66	0,45
<b>Impostos federais sobre renda e patrimônio</b>	7,37	7,15	7,04	7,80	7,67	8,11	7,30	6,93
IR (pessoas físicas e jurídicas)	5,12	4,85	4,66	5,26	5,17	5,42	5,85	5,55
CSLL	0,84	0,92	1,00	1,17	1,13	1,25	1,40	1,37
Demais (inclui CPMF)	1,41	1,37	1,38	1,38	1,38	1,44	0,05	0,01
<b>Impostos e contribuições sobre a folha de pagamento</b>	7,22	7,06	7,27	7,60	7,88	7,93	8,10	8,75
Sistema "S" e salário educação FGTS e INSS; Previdência pública	0,53	0,49	0,53	0,50	0,56	0,55	0,59	0,61
	6,33	6,25	6,33	6,60	6,76	6,82	6,97	7,50
	0,36	0,31	0,41	0,50	0,56	0,57	0,55	0,65
<b>Impostos estados/municípios</b>	10,65	10,72	10,93	11,04	11,15	10,98	11,35	11,32
ICMS	7,13	7,07	7,19	7,29	7,33	7,12	7,47	7,36
ISS	0,58	0,57	0,61	0,66	0,71	0,74	0,79	0,83
IPVA	0,47	0,46	0,46	0,49	0,52	0,55	0,57	0,64
IPTU	0,48	0,48	0,47	0,46	0,46	0,45	0,43	0,45
Demais	1,99	2,14	2,21	2,13	2,13	2,13	2,09	2,04

De uma rápida análise dos dados acima é possível identificar, de plano, a intensidade da tributação sobre o consumo em relação às matrizes da renda e do patrimônio. Só o percentual referente a um único imposto sobre o consumo, o ICMS, é maior do que a soma de todos os tributos sobre a renda e patrimônio federais.

Assim, aquilo que juridicamente sempre se entendeu como injusto, uma vez que inviabiliza a concretude do Princípio da Capacidade Contributiva, fica demonstrado econômica e estatisticamente como algo que aprofunda a desigualdade social entre os brasileiros, promovendo, isso sim, a concentração da renda.

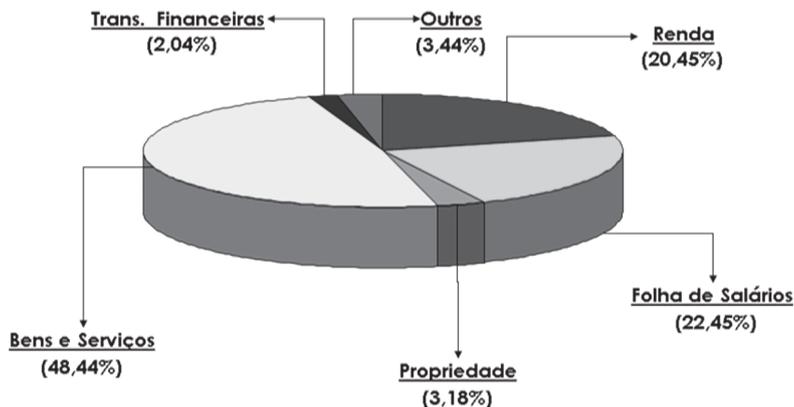
A forma como está dividida a incidência tributária sobre as matrizes do patrimônio, renda e consumo implantada no Brasil é a principal responsável pela péssima distribuição de riqueza entre nós existente. A carga tributária brasileira, em si, não é alta (34,7%, enquanto a média da OCDE é de 36,1%, números de 2007<sup>22</sup>), o problema é a distribuição da sua incidência e a falta de retorno que o pagamento dos tributos gera para os cidadãos.

22 BRASIL. Receita Federal. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudoTributarios/estatisticas/CTB2008Apresentacao.ppt>>. Acesso em: 20 ago. 2010.

Apenas se pode dizer que a carga tributária nacional é excessiva para aqueles que ganham pouco. Como a matriz do consumo é a mais tributada, a população de menor renda tem mais de seus rendimentos comprometidos com o pagamento de tais tributos, e o pior, é que essa população não possui consciência disto, nem condições para possuir tal consciência, pois é justamente a parcela alijada de condições dignas de educação.

Outro estudo do IPEA, “Pobreza, desigualdade e políticas públicas”<sup>23</sup>, confirma estatística e economicamente aquilo que sempre foi argumentado juridicamente. De acordo com essa pesquisa, quem possui rendimentos de até dois salários mínimos (R\$ 1.020,00) gasta 48,9% desses com tributos; por outro lado, aqueles que ganham acima de 30 salários mínimos (R\$ 15.300,00) arcam com uma carga de apenas 26,3%. Segundo o estudo, a carga das pessoas que estão na base da pirâmide deveria ser reduzida em torno de 86% para se equiparar aos que estão no topo.

Mais um estudo, esse da Receita Federal, divulgado em Julho de 2009<sup>24</sup>, também chegou às mesmas constatações, identificando que 48,44% da carga tributária são incidentes sobre o consumo de bens e serviços, ao passo que os impostos sobre o patrimônio e a renda, somados, correspondem a apenas 23,63% (sendo apenas 3,18% o percentual referente ao patrimônio):



23 BRASIL. IPEA. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/comunicado\\_presidencia/100112Comunicado38.pdf](http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/comunicado_presidencia/100112Comunicado38.pdf)> . Acesso em: 20. Ago. 2010.

24 BRASIL. Receita Federal. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudoTributarios/estatisticas/CTB2008Apresentacao.ppt>>. Acesso em: 20 ago. 2010.

Para aqueles que vivem do capital e do patrimônio, pode-se, mesmo, afirmar que o Brasil é um paraíso fiscal. Quando comparado às cargas dos países da OCDE, isso fica evidente. Enquanto a tributação sobre a renda representa 19% da carga total, a média nos países da OCDE é de 35,7% (88% maior). Da mesma forma, a arrecadação dos tributos incidentes sobre a propriedade no Brasil gira em torno de 3% da receita total e a média da OCDE é de 5,7% (90% maior). Já os tributos sobre bens e serviços, que representam 48% do total no Brasil, não atingem 31,5% na média da OCDE<sup>25</sup>.

Assim, os dados estatísticos demonstram que a carga tributária nacional é, como um todo, regressiva, retirando mais riqueza daqueles que menos possuem, uma vez que a matriz do consumo concentra quase metade de toda a incidência.

Com base nesse fato, não é difícil afirmar que a política fiscal do Brasil não é compatível com um Estado Democrático de Direito, já que, nesse, a democracia, sob o aspecto tributário, pressupõe a igualdade de sacrifícios entre os cidadãos, o que efetivamente não acontece em nosso país.

A democracia, enquanto sistema de governo, funda-se na participação popular nas decisões políticas. Entretanto, no Brasil, aqueles que mais financiam o Estado são os que menos têm condições de participar das tomadas de decisão, pois a falta dos recursos financeiros – que lhes são tirados quando do consumo de bens – os impede de ter acesso à qualidade de vida, à educação e à saúde, para que possam ser cidadãos de vida digna, permitindo-lhes ter um nível mínimo de conscientização que permita sua participação crítica na sociedade.

A concentração da tributação sobre a matriz do consumo atenta ao regime democrático, uma vez que ela é naturalmente regressiva e faz com que os mais pobres arquem com a maior parte da arrecadação tributária.

A solução para esse problema, porém, não será encontrada em uma nova interpretação jurídica oriunda dos tribunais ou em teses inovadoras construídas na doutrina. Somente com a vontade

---

25 SAITO, Hideyo. *Tributação, democracia e distribuição de riqueza no Brasil*. Disponível em: <[http://www.cartamaior.com.br/templates/materiaMostrar.cfm?materia\\_id=16394](http://www.cartamaior.com.br/templates/materiaMostrar.cfm?materia_id=16394)>. Acesso em 20 ago. 2010. Referindo-se aos dados constantes do estudo da Receita Federal.

política de mudar o foco da tributação nacional, deslocando-o do consumo para a renda e o patrimônio, se resolverá tamanha desigualdade, sendo de todo salutar, também, a unificação da tributação sobre o consumo para evitar as múltiplas incidências sobre uma mesma base.

Por fim, importante registrar que essa mudança de foco – deslocar a tributação do consumo para a renda e o patrimônio – pode ser feita simplesmente alterando-se a legislação infraconstitucional, o que, em tese, é mais simples do que intentar uma reforma constitucional.

## Conclusão

A relação entre o Estado Contemporâneo e a tributação é uma das questões merecedoras de estudos acurados, pois a matriz tributária de um determinado Estado “conta”, “espelha”, as relações econômicas, sociais, políticas e culturais de uma determinada sociedade.

Acredita-se, que nas linhas acima, foi possível explicar de forma satisfatória alguns aspectos da matriz tributária brasileira, em específico, a tributação sobre o consumo no Brasil e suas características.

Procurou-se também estabelecer uma análise crítica à jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no que concerne à incidência dos tributos indiretos sobre o consumo, bem como, quanto à caracterização do contribuinte de fato.

Foi demonstrada a dificuldade de materializar-se o Princípio da Capacidade Contributiva na incidência dos tributos sobre o consumo, tendo em vista ser o Princípio da Seletividade insuficiente para conferir pessoalidade à tributação, o que acaba por implicar uma tributação regressiva.

Com base em recente estudo do IPEA, foi, mais uma vez, confirmado aquilo que, do ponto de vista jurídico, sempre foi possível perceber, ou seja, que, no Brasil, a carga tributária está concentrada na matriz do consumo de forma tão intensa, que faz com que a carga total seja ela própria regressiva.

Em um país onde o percentual de pessoas vivendo em pobreza extrema ou absoluta gira em torno de 39,3% da população é pobre (dados do IPEA divulgados no último dia 13.07.2010 referente ao ano de 2008, percentual que representa a soma da pobreza absoluta com a pobreza extrema<sup>26</sup>). Essa parcela da população não possui renda ou patrimônio tributável, não é justo exigir que o consumo dessas pessoas seja o principal motor para financiar o Estado.

Não se nega o benefício da concessão de renda oriunda de programas assistenciais, mas a verdade é que, enquanto não houver uma mudança substancial na matriz tributária brasileira, a extrema desigualdade na distribuição da riqueza continuará existindo comprometendo a construção de um Estado democrático.

## Referências bibliográficas

BASTO, José Guilherme Xavier de. *A tributação do consumo e a sua coordenação internacional*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1991.

BRASIL. *A Reforma Tributária e o Desenvolvimento*. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/portugues/documentos/2008/fevereiro/p270208.pdf>> Acesso em: 05 ago. 2010.

BRASIL. *AI 459396 AgR/RJ*, DJ 17.09.2004.

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

BRASIL. *IPEA*. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/comunicado\\_presidencia/100112Comunicado38.pdf](http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/comunicado_presidencia/100112Comunicado38.pdf)>. Acesso em: 20 Ago. 2010.

BRASIL. *IPEA*. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/100713\\_comuni58pobreza.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/100713_comuni58pobreza.pdf)>. Acesso em: 20 ago. 2010.

---

26 BRASIL. IPEA. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/100713\\_comuni58pobreza.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/100713_comuni58pobreza.pdf)>. Acesso em: 20 ago. 2010.

BRASIL. IPEA. Disponível em: <[https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/2010\\_nt016\\_marco\\_dimac.pdf](https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/2010_nt016_marco_dimac.pdf)>. Acesso em 20 ago. 2010.

BRASIL. *Receita Federal*. Disponível em: [http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudoTributarios/estatisticas/CTB2008\\_Apresentacao.ppt](http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudoTributarios/estatisticas/CTB2008_Apresentacao.ppt). Acesso em: 20 ago. 2010.

BRASIL. *REsp* 903.394/AL, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Seção, DJ 26.04.2010 : “Nos termos da Constituição e da LC 86/97, o consumo não é fato gerador do ICMS”

MACHADO, Hugo de Brito. *Aspectos fundamentais do ICMS*. São Paulo: Dialética, 1997.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 25. ed. Malheiros: São Paulo, 2004.

RIBEIRO, Rafaela Braga. TEIXEIRA, Alessandra Machado Brandão. *A Tributação sobre o consumo e a democracia participativa: uma análise tardia, mas necessária*. Disponível em: <[http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/Anais/sao\\_paulo/2310.pdf](http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/Anais/sao_paulo/2310.pdf)> Acesso em: 20 ago. 2010.

SAITO, Hideyo. *Tributação, democracia e distribuição de riqueza no Brasil*. Disponível em: <[http://www.cartamaior.com.br/templates/materiaMostrar.cfm?materia\\_id=16394](http://www.cartamaior.com.br/templates/materiaMostrar.cfm?materia_id=16394)>. Acesso em 20 ago. 2010.

SARÔA, Sílvia Vieira. As Distinções entre a Materialidade do IPI, ICMS, ISSQN e a Solução de Conflitos de Competência. In: SILVA, Paulo Roberto Coimbra; BERNARDES, Flávio Couto Bernardes; FONSECA, Maria Juliana (Orgs.). *Tributação Sobre o Consumo*. São Paulo: Quarter Latin, 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. IVA, ICMS e IPI. *Arquivos de Direito*. Rio de Janeiro, n. 2, v. 1, 1999.

**Recebido em:** outubro 2011

**Aprovado em:** novembro 2011