

**XXV CONGRESSO DO CONPEDI -  
CURITIBA**

**TRANSFORMAÇÕES NA ORDEM SOCIAL E  
ECONÔMICA E REGULAÇÃO**

**GIOVANI CLARK**

**PAULO RICARDO OPUSZKA**

**JOSÉ BARROSO FILHO**

Todos os direitos reservados e protegidos.

Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

#### **Diretoria – CONPEDI**

**Presidente** - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP

**Vice-presidente Sul** - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS

**Vice-presidente Sudeste** - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM

**Vice-presidente Nordeste** - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN

**Vice-presidente Norte/Centro** - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP

**Secretário Executivo** - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC

**Secretário Adjunto** - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

**Representante Discente** – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

#### **Conselho Fiscal:**

Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH

Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR

Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini Sanches – UNINOVE

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)

Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

#### **Secretarias:**

**Relações Institucionais** – Ministro José Barroso Filho – IDP

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF

**Educação Jurídica** – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDI

**Eventos** – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC

Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG

Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA

**Comunicação** – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

---

T314

Transformações na ordem social e econômica e regulação [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/ UNICURITIBA;

Coordenadores: Giovani Clark, José Barroso Filho, Paulo Ricardo Opuszka – Florianópolis: CONPEDI, 2016.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-382-5

Modo de acesso: [www.conpedi.org.br](http://www.conpedi.org.br) em publicações

Tema: CIDADANIA E DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL: o papel dos atores sociais no Estado Democrático de Direito.

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Congressos. 2. Ordem Social. 3. Ordem Econômica. 4. Regulação. I. Congresso Nacional do CONPEDI (25. : 2016 : Curitiba, PR).

CDU: 34



# XXV CONGRESSO DO CONPEDI - CURITIBA

## TRANSFORMAÇÕES NA ORDEM SOCIAL E ECONÔMICA E REGULAÇÃO

---

### **Apresentação**

Não se pode esquecer que Economia, para além das escolhas sobre o uso dos recursos escassos necessários a vida e no incremento das forças produtivas, é decisão política e opção de prioridades.

Em tempos de crise econômica, seguida de grave crise política, e ainda do questionamento da legitimidade da atividade estatal – fragilizada pelo estágio puberdade/obsoleto da Democracia Brasileira, a partir de fissuras institucionais em que as funções do Estado disputam hegemonia em torno do Poder – enfrenta a academia a tarefa de compreender o estágio de desenvolvimento econômico e político do "projeto" brasileiro de Nação.

No Grupo de Trabalho: TRANSFORMAÇÕES NA ORDEM SOCIAL E ECONÔMICA E REGULAÇÃO I, a partir da elaboração de 25 artigos aprovados e apresentados, cujos temas variavam entre a constituição econômica brasileira, desenvolvimento sustentável e regulação de vários setores, mais uma vez, o Direito Econômico foi problematizado com eximia competência e profundidade, típicas do CONPEDI, na sua presente edição, assim como nas passadas.

Na tarefa profícua de análise dos trabalhos e intervenções da bancada coordenadora, percebeu-se trabalhos versando sobre o papel do Estado no processo produtivo, em face da sua intervenção direta e indireta, na busca do desenvolvimento socioeconômico; ou ainda, na visão de alguns, objetivando a efetivação do capitalismo humanista.

Destacou-se ainda os seguintes temas: regulação do petróleo; intervenções econômicas e direito na Internet - via discussão sobre o seu marco civil; serviço público de saúde a partir da entrada do capital estrangeiro no setor; inovadoramente, a inexistência de regulação da nanotecnologia no Brasil, essencial na saúde humana.

Também, sobressaiu os conteúdos relativos a produção científica voltada ao incentivo ao cooperativismo, enquanto o objeto de políticas públicas planejadas, a fim de efetivar o pluralismo produtivo constitucional; análise das práticas de abuso do poder econômico privado nas relações de consumo, etc.

O Grupo de Trabalho teve o intuito de construir uma oportunidade para a dialética e a retomada do projeto de desenvolvimento social, em meio a reincidência ao neoliberalismo de austeridade, sempre no sentido de problematizar a condição do Estado como propulsor /indutor da economia na produção capitalista da América Latina, ao mesmo tempo em que o projeto de síntese capital/trabalho globalizante, desde o desenvolvimentismo do setor público, vem sendo atropelado, de forma avassaladora, pela financeirização da Economia, e é preciso, então, compreendê-lo em suas nervuras.

Paulo Ricardo Opuszka/UFPR

Giovani Clark - PUC Minas/UFMG

José Barroso Filho - Ministro do STM

# DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL: UMA ANÁLISE DO ÔNUS PARA O CONSUMIDOR FINAL

## ECONOMIC DEVELOPMENT AND CONSUMPTION TAXATION IN BRAZIL: AN ANALYSIS OF THE COSTS FOR THE FINAL CONSUMER

Rodrigo Evangelista Alves <sup>1</sup>  
Marisa Rossignoli <sup>2</sup>

### Resumo

Objetiva-se pesquisar sobre a atual tributação do consumo no Brasil, enfatizando aspectos referentes ao desenvolvimento econômico e impactos para o consumidor final. Após análise conceitual, foram analisados dados da Receita Federal do Brasil, que revelaram quanto à arrecadação de tributos no Brasil representou do Produto Interno Bruto (PIB) no ano de 2014. Considerando-se o princípio constitucional da capacidade contributiva, a hipótese trabalhada foi que a forma de tributação mais justa é aquela com maior tributação sobre a renda e patrimônio, diminuindo a tributação sobre consumo, onerando quem ganha mais e possui um patrimônio maior.

**Palavras-chave:** Tributação sobre consumo, Desenvolvimento econômico, Capacidade contributiva

### Abstract/Resumen/Résumé

The main goal is to research about the current taxation of consumption in Brazil, emphasizing the aspects of economic development and the impacts for the final consumer. Datas released by the Brazilian Departamento of Internal Revenue were analysed and revealed how much the taxation on Brazil represented of the Gross Domestic Product (GDP) in the year of 2014. Considering the constitutional Principle of the Contributive Capacity, the workind hypothesis was that the fairest form of taxation is the higher taxation on income and property, decreasing the taxation over consumption, overburden who has the higher income and bigger patrimony.

**Keywords/Palabras-claves/Mots-clés:** Taxation over consumption, Economic development, Contributive capacity

---

<sup>1</sup> Mestrando em Direito na Universidade de Marília. Docente do Curso de Ciências Contábeis da Universidade de Marília - UNIMAR.

<sup>2</sup> Profa. Dra. do Programa de Mestrado em Direito da Universidade de Marília - UNIMAR.

## INTRODUÇÃO

Diferentes países utilizam o sistema tributário de forma diferente, não obstante todos precisem de recursos para manter a administração pública e serviços básicos, a forma de estabelecer o sistema tributário e como o mesmo deve interferir no cotidiano da economia, nos aspectos produtivos, de consumo e sociais, diferem.

Este artigo objetiva discutir o sistema tributário brasileiro enquanto elemento de desenvolvimento econômico, tendo como problema de pesquisa a análise da tributação sobre o consumo ser mais valorizada no sistema brasileiro que sobre propriedade e renda.

Para atingir o objetivo proposto o presente trabalho apresenta uma análise conceitual sobre desenvolvimento e tributos, quais os tipos de tributos existentes na legislação brasileira, como são classificados, quais são os tributos incidentes sobre o consumo e atribuição dos tributos indiretos sobre o preço de vendas. Assim, é possível tecer algumas considerações a este respeito.

A metodologia adotada para o estudo é a pesquisa bibliográfica com análise de dados referentes ao sistema tributário brasileiro. Utiliza-se o método dedutivo.

## 1 DESENVOLVIMENTO E SISTEMA TRIBUTÁRIO NO BRASIL

O Sistema tributário de um país deve contribuir para atingir os princípios apresentados no texto constitucional, assim, ao analisar a tributação no Brasil é de grande valia pensar no desenvolvimento social e econômico, conforme apresentado no artigo 3º da Constituição Federal de 1988.

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:  
(...)  
II - garantir o desenvolvimento nacional;  
III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;  
(...) (BRASIL, 1988).

Por desenvolvimento será adotado o conceito de Celso Furtado no qual *“desenvolvimento é, basicamente, aumento do fluxo de renda real, isto é, incremento na quantidade de bens e serviços por unidade de tempo à disposição de determinada coletividade”* (FURTADO, 1961, p.115-116).

Quando se analisa o termo “*à disposição de determinada coletividade*”, pode-se compreender que desenvolvimento é mais que crescimento, é uma melhoria na qualidade de vida de toda esta coletividade:

“as alterações da composição do produto e a alocação de recursos pelos diferentes setores da economia, de forma a melhorar os indicadores de bem-estar econômico e social (pobreza, desemprego, desigualdade, condições de saúde, alimentação, educação e moradia)” (VASCONCELLOS e GARCIA, 1998, p. 205).

Assim, entende-se que para haver desenvolvimento tem que haver benefício social para a população do país. Para atingir os objetivos propostos e a própria gestão pública, o Estado precisa de recursos financeiros, recursos esses que se obtêm através de arrecadação de tributos. A arrecadação de tributos no Brasil recai na renda do cidadão, na folha de salários, na propriedade, nos bens e serviços e nas transações financeiras. Os tributos são pagos por pessoas físicas e jurídicas, denominados de contribuintes.

Os contribuintes são considerados sujeitos passivos e são eles os responsáveis pelo pagamento de tributos. É o Estado que possui a função de instituir, cobrar e administrar os recursos adquiridos com a cobrança dos tributos, assim é chamado de sujeito ativo.

A arrecadação de tributos é fundamental para o desenvolvimento econômico e social do país. O montante arrecadado é utilizado pelo Estado para custear investimentos nas áreas da saúde, educação, saneamento básico, transportes públicos, segurança pública, entre outros que permitirão atingir o previsto no texto constitucional. Por esse motivo é obrigação do Estado agir com honestidade e transparência na aplicação dos mesmos sem que haja enriquecimento injusto e o abuso do poder tributar.

O Código Tributário Nacional (CTN) traz no *caput* do artigo 3º, o conceito de tributo:

Tributo como toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção por ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (BRASIL, 1966).

Amaro (2014, p. 47) define tributo como “*prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público*”.

A obrigatoriedade de pagamento de tributos surge através de lei elaborada e instituída pelo sujeito ativo (Estado), onde o sujeito passivo (Contribuinte) deve recolher o tributo em moeda corrente do país. Em razão do princípio da legalidade, nenhum tributo poderá ser cobrado sem existência de lei.

Visando equilibrar as contas públicas, o Estado muitas vezes recorre para o aumento de tributos. Contudo, nota-se, que esses aumentos trazem grande insatisfação da população, visto que, conforme será apresentado a seguir, comprometem cerca de 40% da renda dos cidadãos brasileiros.

De acordo com o relatório da pesquisa realizada pelo o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT, 2016), os brasileiros já trabalharam em 2016, cerca de 153 dias para pagar tributos, e, o que mais entristece o cidadão, é que, apesar de toda essa carga tributária, não se percebe o retorno em benefícios, tais como: educação, saúde e segurança pública.

Entende-se que a melhor maneira de mensurar a carga tributária, é compara-la com o total da riqueza gerada pelo sistema econômico em um determinado período. Ressalta-se, que o total dessa riqueza é obtido através do Produto Interno Bruto (PIB) que representa a somatória dos valores adicionados de todas as riquezas produzidas pelos seus agentes econômicos (pessoas físicas, pessoas jurídicas, associações, fundações, entidades).

Neste sentido, segue os percentuais da carga tributária sobre o PIB apresentada historicamente

**Tabela 1:** Evolução da carga tributária brasileira em % do PIB

Ano	Carga tributária
1950	14,42
1960	17,41
1970	25,98
1980	24,40
1990	29,60
2000	29,80
2010	33,10

Fonte: IBGE, 2016 – Elaboração Própria.

Verifica-se uma grande elevação da carga tributária brasileira, principalmente a partir dos anos 70 do século XX. Também neste sentido, os dados apresentados pela Receita Federal do Brasil (RFB) no ano de 2014 são bastante significativos:

**Tabela 2:** Percentual da Carga Tributária sobre o Produto Interno Bruto em 2014.

Componentes	R\$ bilhões
Produto Interno Bruto	5.521,26
Arrecadação Tributária Bruta	1.847,74
Carga Tributária Bruta	33,47%

Fonte: RFB (2014) – Elaboração Própria.



Verifica-se, segundo os dados apresentados, a carga tributária do ano de 2014 atingiu 33,47% de toda riqueza gerada em nosso país. Para uma melhor análise, e posterior discussão, sobre a tributação no Brasil faz-se necessária uma discriminação dos tipos dos tributos e da participação do tributo sobre consumo.

## 1.1 TIPOS DE TRIBUTOS

De acordo com Oliveira (2014, p. 5) “[...] o Sistema Tributário Nacional está estruturado de forma a permitir ao Estado a cobrança de: impostos, taxas e contribuições de melhoria”.

O imposto pelo Código Tributário Nacional caracteriza-se como “[...] tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte” (BRASIL, 1966).

Pela definição de Carvalho (2007, p.36) “[...] o tributo que tem por hipótese de incidência (confirmada pela base de cálculo) um fato alheio a qualquer atuação do Poder Público”.

Compreende-se assim que a incidência de impostos não tem nenhuma vinculação à atuação do Estado, mas sim ao fato gerador realizado pelo contribuinte, que podem ser: a circulação de mercadorias, a industrialização de produtos, a prestação de serviço, práticas de operações financeiras, recebimento de rendas, entres outras atividades.

Quanto à competência de instituir impostos, a Constituição Federal distribuiu, entre a União, Estado, Distrito Federal e Municípios. Sendo de competência da União os apresentados no artigo 153 da Constituição Federal de 1988: importação, exportação, renda e proventos de qualquer natureza, produtos industrializados, operações de crédito, câmbio e seguro, títulos ou valores mobiliários, propriedade territorial rural e grandes Fortunas (BRASIL, 1988).

Compete aos Estados e Distrito Federal o previsto no artigo 155: transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens e direitos, operações relativas à circulação de mercadorias e serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação e propriedade de veículos automotores. E de competência dos municípios o apresentado no artigo 156: propriedade predial e territorial urbana, transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição, e sobre serviços de qualquer natureza.

Esta distribuição far-se-á importante ao ser analisada a questão da tributação sobre o consumo.

Diferentemente que os impostos, as taxas são tributos vinculados à ação estatal. Sua incidência é sempre atrelada a uma atuação do Estado, sendo utilizadas para retribuir o ônus inerente ao exercício regular do poder de polícia e os serviços específicos e divisíveis (CARVALHO, 2007).

Além dos impostos e das taxas, a Constituição Federal permite que a União, Estados, Distrito Federal e Municípios cobrem contribuições de melhoria por benefício financeiro trazido aos proprietários de imóveis por realização de obras públicas.

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, além dos impostos, taxas e contribuições de melhoria, o legislador instituiu as contribuições sociais, buscando recursos para o Estado investir nessa área. Essas contribuições têm como base de incidência o lucro das entidades, o rendimento dos empregados e o faturamento das empresas.

Oliveira (2014, p.5) apresenta que “atualmente, são subdivididas em Contribuições ao INSS, Contribuição Sindical, Contribuição ao PIS/PASEP, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e Contribuição para o fundo de investimento social (COFINS)”.

Para a análise da tributação sobre consumo faz-se necessário compreender a diferença entre impostos diretos e indiretos e, como nos indiretos não se apresenta de forma fácil a diferenciação do consumidor pela questão renda, devendo, para que esta ocorra, diferenciar alíquotas em função da essencialidade do bem ou serviço.

Os impostos diretos incidem sobre o patrimônio e a renda, e são considerados tributos de responsabilidade pessoal.

Segundo Oliveira (2014, p. 9-10), os impostos diretos classificam da seguinte forma:

o imposto é direto quando em uma só pessoa reúnem-se as condições de contribuintes de fato (aquele que arca com o ônus representado pelo tributo) e de direito (aquele que é responsável pelo cumprimento de todas as obrigações tributárias prevista na legislação). Ou seja, tal denominação refere-se aos impostos em que não compensação, ou repasse num primeiro momento ao preço da mercadoria, por exemplo. Desses impostos os mais conhecidos são o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e a Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL);

Os impostos indiretos são aqueles que incidem sobre a produção e a circulação de bens e serviços e são repassados para o preço, pelo produtor, vendedor ou prestador de serviço. Segundo Sabbag (2014, p.424):

(...) os imposto indireto é aquele cujo ônus tributário repercute em terceira pessoa, não sendo assumido pelo realizador do fato gerador. Vale dizer que,

no âmbito do imposto indireto, transfere-se o ônus para o contribuinte de fato, não se onerando o contribuinte de direito (exemplos: ICMS e IPI).

Além do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e o Imposto Sobre os Produtos Industrializados (IPI), também são considerados tributos indiretos as contribuições para o Programa de Integração Social (PIS/PASEP) e a COFINS, uma vez que a carga tributária desses tributos é repassada para o preço, e o ônus financeiro suportado pelo consumidor ou usuário final.

Em suma, os tributos diretos incidem sobre o patrimônio e rendas e são suportados pelo contribuinte sem que repasse essa carga tributária para outros. Assim, quanto maior for a renda ou o patrimônio do contribuinte, maior será o pagamento de impostos. Enquanto os tributos indiretos são repassados no preço, e o consumidor ou usuário final suporta o ônus financeiro se tornando o contribuinte de fato, o contribuinte de direito fica responsável por realizar a apuração e repasse desses tributos aos cofres públicos.

Os tributos indiretos são considerados tributos incidentes sobre o consumo, ou seja, são despesas realizadas para satisfazer as necessidades das pessoas. Samuelson (1993, p. 504) afirma que: “[...] o consumo das famílias é despesa em bens e serviços finais comprados para a satisfação adquirida ou das necessidades originas pelo o seu uso”.

No Brasil, esses tributos são a principal fonte de arrecadação de recursos financeiros. À respeito, vale destacar os valores de arrecadação no ano de 2014, apresentado na Tabela 3 pela Receita Federal Brasileira - RFB:

**Tabela 3:** Fonte de Arrecadação do Sistema Tributário brasileiro para 2014

<b>Tipo de Base</b>	<b>R\$ milhões</b>	<b>%</b>
<b>Total da Receita Tributária</b>	<b>1.847.739,70</b>	<b>100%</b>
Tributos sobre a Renda	332.879,71	18,02%
Tributos sobre a Folha de Salários	465.301,80	25,18%
Tributos sobre a Propriedade	77.077,43	4,17%
Tributos sobre Transações Financeiras	29.819,44	1,61%
Tributos sobre Bens e Serviços	942.666,55	51,02%
Outros Tributos	- 5,23	0,00%

Fonte: RFB, 2014 - Elaboração Própria

Ao analisar os valores apresentados na Tabela 3 para o ano de 2014 o Brasil arrecadou o total de R\$ 1.847.739,70, sendo que desse total o valor de R\$ 942.666,55 referem a tributos incidentes sobre o consumo o que representa mais da metade de todo tributo arrecadado no país.

De acordo com o IBPT, esses números indicam que o país está na contramão da cobrança de tributos, em relação aos países desenvolvidos, como por exemplo, no Japão e nos Estados Unidos que a tributação sobre o consumo é abaixo dos 20% (IBPT, 2016).

Saliente-se, que cada vez que é efetuada uma compra, seja no supermercado, farmácia, restaurantes ou qualquer outro estabelecimento, é pago uma porcentagem que é destinada a arrecadação de tributos.

## **2 TRIBUTAÇÃO SOBRE CONSUMO**

Foi apresentada a importância de se pensar o desenvolvimento econômico e a redução das desigualdades sociais e regionais como princípios constitucionais brasileiros. Compreendendo que a tributação indireta nem sempre preserva a capacidade contributiva, faz-se necessária uma melhor análise da tributação sobre consumo no Brasil.

A carga tributária que incide sobre o consumo no Brasil, é determinada pelos tributos que oneram os produtos finais, ou seja, são repassados no preço de bens e serviços da indústria, comércio e prestadores de serviços, recaindo sobre o consumidor ou usuário final.

Assim, entende-se existir uma relação entre o rendimento, o consumo e a tributação, de forma que, quanto maior for o rendimento de um indivíduo, maior será o seu consumo e menor será o impacto tributário dos produtos consumidos, quanto menor for o rendimento de um indivíduo, menor será o seu consumo e maior será o impacto tributário sobre os produtos consumidos.

Segundo o IBPT, o Brasil por possuir um sistema tributário amplo e complexo, configura entre os 30 países com a maior carga tributária no mundo. Enquanto que em outros países inclusive membros do Mercado Comum do Sul (MERCOSUL) aplicam o Imposto sobre Valor Agregado pelo Governo Central, no Brasil os impostos sobre consumo são aplicados pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios (IBPT, 2016).

### **2.1 CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS SOBRE CONSUMO**

Os tributos incidentes sobre o consumo no Brasil são classificados em: Não Cumulativos, Cumulativos, Seletivos, Taxas de Prestação de Serviços e de Poder de Polícia, Contribuições Previdenciárias que não incidem sobre a folha de salários, Outras Contribuições Sociais e Econômicas.

Os Tributos Não Cumulativos dão-se de forma a não haver cumulatividade no momento da apuração do valor do imposto a ser pago. As entradas/recebimentos geram um crédito, e as saídas ou prestações de serviços, geram um débito. A não-cumulatividade serve para não haver bitributação, ou seja, não recolher/pagar duas ou mais vezes pelo mesmo tributo.

Para FAHL (2011): *“Impostos e contribuições não cumulativos são aqueles que se abatem, em cada nova operação que os refira, o montante do imposto e da contribuição que foi pago na operação anterior”*. Nessa categoria estão os seguintes tributos: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, Imposto sobre Circulação de Mercadorias – ICMS, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS do regime tributário Lucro Real; e Programa de Integração Social- PIS do regime tributário Lucro Real;

Já os tributos cumulativos incidem sobre a venda e prestação de serviços, e não permitem direito a crédito de operações anteriores. De acordo com a Receita Federal do Brasil-RFB, os tributos cumulativos são assim conceituados:

Tributos, de base ampla, que incidem sobre transações de bens e serviços de forma plurifásica ou monofásica e que não possuem mecanismo de compensação, nas etapas posteriores, do tributo pago na(s) etapa(s) anterior (es). Estão sujeitos, portanto, ao fenômeno da incidência em cascata (Ministério da Fazenda, 2014).

Os tributos cumulativos abrangem: COFINS do regime tributário Lucro Presumido, PIS do regime tributário Lucro Presumido, Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido do regime de tributação do Lucro Presumido (CSLL-LP), Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) do regime de tributação do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas - Lucro Presumido (IRPJ-LP), Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISS).

Os tributos são denominados seletivos em função da essencialidade do produto, ou seja, quanto mais supérfluo ou nocivo à saúde o produto for, maior será a sua tributação. São incluídos nessa categoria os seguintes tributos: IPI, ICMS, e Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) para Combustíveis.

Os tributos sobre comércio exterior são aqueles que incidem exclusivamente sobre as compras de produtos de origem estrangeiras e vendas de produtos destinadas ao exterior. Abrangem nessa categoria os seguintes tributos: Imposto de Importação (II); Imposto de Exportação (IE).

Nas taxas de Prestação de Serviço e Poder de Polícia incluem-se taxas federais, outros tributos estaduais e outros tributos municipais.

Importante ainda destacar as Contribuições Previdenciárias, incluindo as contribuições para o INSS que não incidem sobre a folha de salários, tais como: Contribuição Previdenciária sobre o faturamento, INSS - Comercialização da Produção rural e INSS - Clubes de Futebol.

Na categoria de outras Contribuições Sociais e Econômicas incluem-se as diversas contribuições sociais e econômicas incidentes sobre a comercialização de bens e prestação de serviços, não enquadrada nas categorias anteriores.

Para uma melhor análise apresenta-se a Tabela 4 com a arrecadação de tributos sobre bens e serviços no ano de 2014:

**Tabela 4:** Arrecadação dos Tributos sobre Bens e Serviços no Brasil, 2014.

<b>Tipo de Base</b>	<b>R\$ milhões</b>	<b>%</b>
<b>Tributos sobre Bens e Serviços</b>	<b>942.666,55</b>	<b>100%</b>
Não Cumulativos	408.982,43	43,38%
Cumulativos	237.981,66	25,25%
Seletivos	177.527,63	18,83%
Comércio Exterior	36.773,72	3,9%
Taxas Prest. Serviços e Poder de Polícia	44.071,51	4,68%
Contribuições Previdenciárias	22.885,00	2,43%
Outras Contr. Sociais e Econômicas	14.444,60	1,53%

Fonte: RFB (2014) – Elaboração Própria

Verifica-se assim, que os tributos não cumulativos e cumulativos, foram as principais fontes de arrecadação para o Estado em relação aos tributos sobre bens e serviços. Juntos esses tributos apresentaram o montante de R\$ 646.964,09, representando 68,63% do total arrecadado no ano de 2014.

## 2.2 TRIBUTOS CUMULATIVOS E NÃO CUMULATIVOS

Dentro dos tributos não cumulativos e cumulativos, importante destacar o IPI, ICMS, PIS, COFINS, ISS.

De competência da união, o IPI incidente sobre a industrialização de produtos, previsto no inciso IV, do artigo 153, da Constituição Federal, sendo seletivo em função da essencialidade do produto, ou seja, quanto mais supérfluo ou nocivo à saúde o produto for, maior será a sua tributação.

A apuração do IPI obedece ao princípio da não-cumulatividade, compensando o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores. O IPI é considerado um imposto real, sua incidência não leva em consideração as condições do contribuinte, recaindo sobre os produtos da indústria. Suas alíquotas variam de 0 a 300% (no caso de cigarros).

A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) é de competência da União, conforme inciso I, do artigo 195, da Constituição Federal, a Confins foi instituída pela Lei Complementar nº 70/91 e incide sobre o faturamento mensal de pessoas jurídicas ou equiparadas a tal pela legislação do Imposto de Renda (IR). O recurso de sua arrecadação destina-se a financiar a seguridade social, podendo atender o princípio da não cumulatividade e também cumulatividade. Dependendo do regime tributário adotado pela pessoa jurídica perante a legislação do IR, suas alíquotas é 3% na modalidade cumulativa e 7,6% na modalidade não cumulativa.

O Programa de Integração Social (PIS) previsto no artigo 239, da Constituição Federal, e de competência da União, foi criado pela Lei Complementar nº 7, de 1970. Incide sobre o faturamento mensal de pessoas jurídicas ou equiparadas a tal pela legislação do IR. Objetiva financiar o seguro desemprego e o pagamento do abono anual para empregados que recebem até dois salários mínimos. Atende o princípio da não cumulatividade e também cumulatividade. Dependendo do regime tributário adotado pela pessoa jurídica perante a legislação do IR, suas alíquotas é 0,65% na modalidade cumulativa e 1,65% na modalidade não cumulativa.

O ICMS, um dos tributos mais importantes quando se refere ao consumo é de competência Estadual e está previsto no inciso II, do artigo 155, da Constituição Federal. Incide sobre a circulação de mercadorias, sobre o serviço de transporte interestadual e intermunicipal, e sobre o serviço de comunicação. Obedece ao princípio da não cumulatividade, podendo ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e serviço. Suas alíquotas dentro do estado de São Paulo são de: 4%, 7%, 12%, 18%, 20%, 25% e 30% %. (Decreto 45.490 de 30, de nov. de 2000).

O Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN) é de competência municipal e está previsto no inciso III, artigo 156, da Constituição Federal. Incide sobre prestação de serviços definidos na Lei Complementar nº 116/2003. Está amparado no princípio da cumulatividade e suas alíquotas variam de 2% a 5%.

### 3 ATRIBUIÇÃO DOS TRIBUTOS INDIRETOS SOBRE O PREÇO PARA O CONSUMIDOR OU USUÁRIO FINAL

Os tributos incidentes sobre o consumo são considerados impostos indiretos. Sobre isto, Oliveira (2014, p. 10) apresenta:

Impostos Indiretos: são aqueles que o contribuinte legal apenas recolhe o valor exigido na apuração que é suportada de fato pelo consumidor final. Nessa modalidade, existe a compensação do imposto na compra de insumos para revenda ou industrialização. Exemplificando, é gerado o efeito cascata até que o imposto acabe por ser pago pelo consumidor ou usuário final.

O ICMS, o PIS e a COFINS, são repassados para o consumidor ou usuário final, utilizando o cálculo “por dentro”, ou seja, o valor desses tributos integra o preço de venda.

O IPI é calculado “por fora”, ou seja, após obter o preço de venda com o ICMS, PIS e COFINS incluídos, calcula-se o IPI. Depois acrescenta esse valor para determinar o preço a ser cobrado do consumidor ou usuário final.

#### 3.1 CÁLCULO “POR DENTRO” E “POR FORA” DOS EFEITOS DOS TRIBUTOS INDIRETOS PARA O CONSUMIDOR FINAL

Para melhor compreender como é realizado o cálculo “por dentro” imagina-se como exemplo um produto cujo preço sem a inclusão dos impostos seja de R\$ 100,00. (MEGLIORINI, 2012). Esse produto está sujeito à alíquota de 18% do ICMS, 1,65% do PIS e 7,6% da COFINS, totalizando 27,25%.

Após o conhecimento das alíquotas dos tributos aplica-se a seguinte fórmula:

**Quadro 1** – fórmula tributação “por dentro”

$PV \text{ Sem Tributos} / 1 - \text{Carga Tributária}$
$PV = R\$100,00 / 1 - 0,2725$
$PV = R\$ 100,00 / 0,7275$
$PV = R\$ 137,46$

Elaboração Própria

Assim, o preço de venda com os tributos embutido será de R\$ 137,46.

Já para a tributação denominada “por fora” inclui-se, seguido o exemplo anterior, o IPI nos preços já adicionados de ICMS, PIS e COFINS. Assim, o preço de venda com o IPI será resultado do Preço de Venda calculado anteriormente.

Com base nos dados do exemplo anterior e considerando que a alíquota do IPI do produto em questão é de 10%, é possível conhecer o preço de venda:



### Quadro 2: fórmula tributação “por fora”

$PV \text{ com IPI} = R\$ 137,46 \times (1 + 0,10)$
$PV \text{ com IPI} = R\$ 137,46 \times 1,10$
$PV \text{ com IPI} = R\$ 151,21$

Elaboração Própria

Aplicando, portanto a fórmula, o preço de venda do produto X para o consumidor ou usuário final será de R\$ 151,21. Os tributos sobre o produto X repassados para o consumidor ou usuário final foram de R\$ 51,21, o que representou 51,21% do preço de venda sem tributos.

Constata-se que a empresa que produziu e vendeu o produto irá recolher esse valor aos cofres públicos Federal e Estadual, enquanto o consumidor final irá suportar toda a carga tributária.

Analisando o exemplo apresentado, percebe-se que proporcionalmente quem tem uma renda menor paga mais tributos, isto é acaba por gastar um percentual maior da sua renda, do que aquele tem uma renda maior, tornando-se uma tributação injusta, pois onera quem ganha menos.

Embora na Constituição Federal estabeleça no § 1º, do artigo 145, o princípio da capacidade contributiva do contribuinte, que por uma simples definição seria a capacidade de pagamento de tributos, quando se trata dos tributos indiretos isto se torna subjetivo, ao passo que os tributos indiretos embutidos no consumo não avalia a capacidade econômica do consumidor. Por sua vez, na tributação direta sobre a renda e patrimônio esse princípio se torna objetivo avaliando a riqueza e capacidade econômica do contribuinte.

O consumidor e usuário final, muitas vezes desconhecem a carga tributária que é cobrada no Brasil, bem como não sabe o quanto está pagando de tributos sobre o seu consumo. Neste sentido, buscando a transparência e esclarecimento ao consumidor, foi criada no Brasil a Lei 12.741/12, que tem por objetivo informar nos documentos fiscais o valor aproximado dos tributos federais, estaduais e municipais que influenciam na formação de preços.

## CONCLUSÃO

O estudo buscou, partindo da importância do sistema tributário para o desenvolvimento do país e redução das desigualdades regionais e sociais, conhecer e analisar a tributação incidente sobre o consumo no Brasil.

Neste sentido, foi abordado o que é tributo, quais suas espécies e sua classificação; também foram apreciados, os dados apresentados que revelaram quanto à arrecadação de tributos no Brasil representou do Produto Interno Bruto (PIB) em uma série histórica, demonstrando o valor e índice em cada modalidade tributária cobrada no país. À respeito, foi possível perceber, que a principal fonte de arrecadação foi à tributação sobre consumo, que representou 51,02% do total arrecadado.

Tal resultado demonstrou que o Brasil está na contramão dos países desenvolvidos, como por exemplo, do Japão e dos Estados Unidos, onde a tributação sobre consumo não ultrapassa 20%.

Neste contexto, nota-se que o sistema tributário brasileiro precisa ser reavaliado, pois a tributação sobre o consumo onera aquele que tem uma renda menor, o que torna uma tributação injusta. Os tributos sobre o consumo conforme foram explanados, estão atribuídos ao preço de venda, ao passo que o consumidor ou usuário final torna-se o contribuinte de fato desses tributos.

Assim, conclui-se, que a forma de tributação mais justa seria aquela com maior tributação sobre a renda e patrimônio, diminuindo a tributação sobre consumo, onerando quem ganha mais e possui um patrimônio maior. Desta forma, estaria em perfeita harmonia com o princípio da capacidade contributiva prevista na Constituição Federal e do apresentado no artigo 3º sobre redução das desigualdades sociais e desenvolvimento econômico.

## **REFERÊNCIAS**

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 2014

BRASIL. **Constituição da Republica Federativa do Brasil**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em 16 jun. 2016.

\_\_\_\_\_. **Decreto 45.490 de 30, de Novembro de 2000**. Disponível em: <[http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz\\_tributaria:vtribut](http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut)>. Acesso em: 16 jul. de 2016.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº. 116, de 31 de julho de 2003**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm)> . Acesso em: 16 jun. de 2016.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº. 7 de, de Setembro de 1970**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp07.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp07.htm)>. Acesso em 16 jul. de 2016.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº. 70, de 30 de Dezembro de 1991**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp70.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp70.htm)>. Acesso em 16 jul. de 2016.

\_\_\_\_\_. **Lei nº. 12.741, de 8 de dezembro de 2012.** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2012/lei/l12741.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/l12741.htm)>. Acesso em: 07 ago. 2016.

\_\_\_\_\_. **Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)>. Acesso em 23 jul. 2016.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. **Carga Tributária no Brasil – 2014.** 2014. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/29-10-2015-carga-tributaria-2014>>. Acesso em: 06 ago. de 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 19 ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007.

FAHL, Alessandra Cristina; MARION, José Carlos. **Contabilidade Financeira.** Valinhos: Anhanguera Publicações Ltda. 2011.

FURTADO, Celso. Desenvolvimento e subdesenvolvimento. Rio de Janeiro: Fundo de Cultura, 1961.

IBGE. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Séries Históricas.** Disponível em: <<http://seriesestatisticas.ibge.gov.br/series.aspx?vcodigo=SCN49>>. Acesso em 29 ago. 2016.

IBPT. Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação BRASIL. **Brasileiro Trabalha até 1º de junho só para pagar impostos.** Disponível em: <<https://www.ibpt.com.br/noticia/2465/Brasileiro-trabalha-ate-1o-de-junho-so-para-pagar-impostos>>. Acesso em: 06 ago. 2016.

\_\_\_\_\_. **Estudo da Relação da Carga Tributária versus Retorno dos Recursos à População em Termos de Qualidade de Vida.** Disponível em: <<http://www.ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/2171/IRBES2015.pdf>>. Acesso em: 16 jun. 2016.

\_\_\_\_\_. **Na contramão do mundo, Brasil tributa mais o consumo.** Disponível em: <<http://www.ibpt.com.br/noticia/2489/Na-contramao-do-mundo-Brasil-tributa-mais-o-consumo>>. Acesso em: 06 ago. 2016.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos: análise e gestão.** 3. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2012.

OLIVEIRA, Luís Martins de; et al. **Manual de Contabilidade Tributária: Textos e Testes com Resposta.** 13. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário.** 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SAMUELSON, Paul A.; NORDHAUS William D. **Economia.** 14 ed. McGraw-Hill de Portugal, 1993.

VASCONCELOS, Marco Antonio; GARCIA, Manuel Enriquez. Fundamentos de economia. São Paulo: Saraiva, 1998.