

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE

Faculdade de Direito

Eduardo Tadeu Mello Vidal

IMPACTOS DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS NA TRIBUTAÇÃO DO
CONSUMO

São Paulo

2021

Eduardo Tadeu Mello Vidal

Trabalho de Graduação Interdisciplinar
apresentado como requisito para obtenção do
título de Bacharel no Curso de Direito da
Universidade Presbiteriana Mackenzie.

ORIENTADOR: PROF. DR. EDMUNDO EMERSON DE MEDEIROS

São Paulo

2021

Eduardo Tadeu Mello Vidal

IMPACTOS DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS NA TRIBUTAÇÃO DO
CONSUMO

Trabalho de Graduação Interdisciplinar
apresentado como requisito para obtenção do
título de Bacharel no Curso de Direito da
Universidade Presbiteriana Mackenzie.

Aprovado em:

BANCA EXAMINADORA

Examinador(a): **PROF. DR. EDMUNDO EMERSON DE MEDEIROS**

Examinador(a):

Examinador(a):

RESUMO

O direito tributário brasileiro conta com diversas bases tributárias, as quais são utilizadas como fonte de arrecadação do Governo, sendo elas a propriedade, a renda, a folha de salário, os bens e serviços, as transações financeiras, entre outras.

Dentre tais bases, a base arrecadatória incidente sobre o consumo, isto é, sobre bens e serviços, é tida como majoritária, assumindo protagonismo em termos de relevância e volume frente à arrecadação nacional.

Para maior clareza expositiva, nos últimos 10 anos, a arrecadação de bases tributárias sobre o consumo superou 40% do total arrecadado. À título comparativo, em países tidos como desenvolvidos, como os participantes da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE, a participação da base tributária sobre o consumo da arrecadação total permanece em torno de 32%, configurando o Brasil como um notável taxador desta base.

As bases tributárias sobre o consumo, além de possuírem a função arrecadatória, responsável pelo custeio do Estado, aderem também à função extrafiscal, destinando o valor arrecadado a atividades para além do mero financiamento de suas atividades.

Com base nisso, o presente trabalho discorrerá sobre tal forma de tributação e, mais especificamente, sobre as contribuições sociais atualmente aplicáveis ao consumo brasileiro. A questão é importante, sobretudo, no que versa sobre os impactos financeiro em relação ao total arrecadado e proporcional ao PIB dos anos de arrecadação, a partir de onde poderemos inferir a consequência imediata dos impactos gerados pelas contribuições sociais na tributação do consumo brasileiro.

Não obstante, abordaremos uma análise, em linhas gerais, da proposta do Governo Federal para a substituição das contribuições do PIS e da COFINS pela Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços – CBS, bem como seus impactos em uma empresa comparados ao cenário então vigente.

Palavras-chave: Tributação. Contribuições Sociais. Consumo.

ABSTRACT

Brazilian tax law has several tax bases, which are used as a source of government revenue, such as property, income, payroll, goods and services, financial transactions, among others.

Amid such bases, the tax base levied on consumption, that is, on goods and services, is considered to be the majority, assuming a leading role in terms of relevance and volume compared to the national tax collection.

For greater expository clarity, in the last 10 years, the collection of tax bases on consumption has exceeded 40% of the total collected. By way of comparison, in countries considered to be developed, such as the participants of the Organization for Economic Cooperation and Development - OECD, the participation of the tax base on the consumption of the total collection remains around 32%, configuring Brazil as a notable taxpayer of this collection.

The tax bases on consumption, in addition to having the collection function, responsible for State funding, also adhere to the extra-fiscal function, allocating the amount collected to activities beyond the mere financing of their activities.

Based on this, the present thesis will discuss this form of taxation and, more specifically, on the social contributions currently applicable to Brazilian consumption. The question is important, above all, with regard to the financial impacts in relation to the total collected and proportional to the GDP of the collection years, from where we can infer the immediate consequence of the impacts generated by social contributions on the taxation of Brazilian consumption.

Nevertheless, we will approach an analysis, in general terms, of the Federal Government's proposal to replace the contributions of PIS and COFINS by the Social Contribution on Transactions with Goods and Services - CBS, as well as their impacts on a company compared to the current scenario.

Key words: Taxation. Social Contributions. Consumption.

Lista de Figuras

Figura 1 - Evolução da Participação das Bases de Incidência na Arrecadação Total - 2009 a 2018	11
---	----

Lista de Gráficos

Gráfico 1 - Evolução PIB Brasil de 1996 a 2020 (bilhões de reais).....	23
Gráfico 2 - Evolução Arrecadação Tributária Sobre Bens e Serviços (Bilhões de Reais).....	24
Gráfico 3 - Evolução Histórica da Participação das Bases de Incidência na Arrecadação Total - 2009 a 2018.....	54
Gráfico 4 - Impactos das Contribuições Sociais Sobre o Total Arrecadado	59
Gráfico 5 - Proporção das Contribuições Sociais Sobre Bases de Bens e Serviços Sobre o PIB ..	60

Lista de Tabelas

Tabela 1 Abordagem da Tributações no Consumo e suas especificidades.....	25
Tabela 2 – Ranking das Receita Tributária por Tributo em 2018	61
Tabela 3 - Comparação PIS/COFINS versus CBS	64

SUMÁRIO

1.	INTRODUÇÃO	11
2.	REFERENCIAL TEÓRICO	12
2.1.	ASPECTOS TRIBUTÁRIOS INTRODUTÓRIOS.....	13
2.2.	DA CLASSIFICAÇÃO DAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS	15
2.2.1.	Impostos.....	16
2.2.2.	Taxas.....	17
2.2.3.	Contribuições de melhoria.....	17
2.2.4.	Empréstimos compulsórios.....	18
2.2.5.	Contribuições especiais	18
2.3.	TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO: UMA COMPARAÇÃO ENTRE BRASIL E UNIÃO EUROPEIA.....	20
2.3.1.	No Brasil.....	21
2.3.2.	Na União Europeia	27
2.3.2.1.	IVA.....	27
2.4.	DOS IMPOSTOS SOBRE O CONSUMO NO BRASIL.....	29
2.4.1.	Imposto Sobre os Produtos Industrializados	30
2.4.2.	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e Comunicação	32
2.4.3.	Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza.....	34
2.5.	DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS SOBRE O CONSUMO NO BRASIL	35
2.5.1.	PIS e COFINS	36
2.5.1.1.	Regimes Vigentes	40
2.5.1.1.1.	<i>Regime Cumulativo</i>	<i>41</i>
2.5.1.1.2.	<i>Regime Não Cumulativo</i>	<i>43</i>
2.5.1.1.3.	<i>Regimes Especiais</i>	<i>45</i>
2.5.1.2.	Da Incidência monofásica e plurifásica sobre o consumo	47
2.5.2.	Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE.....	48

2.5.2.1.	CIDE sobre Royalties.....	49
2.5.2.2.	CIDE sobre Combustíveis.....	50
2.5.3.	Das Demais Contribuições.....	51
2.5.4.	Da seletividade tributária.	51
2.6.	DOS IMPACTOS DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS NA TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO	54
2.6.1.	Dos Tributos.....	54
2.6.2.	Das Contribuições.....	57
2.6.2.1.	Dos Impactos Financeiros	58
2.6.2.2.	Dos Impactos sobre o PIB.....	59
2.6.3.	Ranking dos Tributos.....	61
2.7.	DO PROJETO DE LEI 3.887/2020	62
2.7.1.	Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços.....	62
2.7.2.	CBS vs. Contribuições Sobre o Consumo.....	63
3.	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	66
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	68
	APÊNDICE A – TOTAL DA RECEITA TRIBUTÁRIA NOS ANOS CALENDÁRIO 2005 ATÉ 2018.....	73
	APÊNDICE B – CONJUNTO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS INCIDENTES SOBRE A BASE DE BENS E SERVIÇOS - A	74
	APÊNDICE C – CONJUNTO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS INCIDENTES SOBRE A BASE DE BENS E SERVIÇOS - B.....	75

1. INTRODUÇÃO

No ordenamento jurídico tributário existem diversas formas de arrecadação. A grande maioria dos países adotam a incidência de tributos em algumas bases limitadas de incidência, tais como sobre a renda, propriedade, consumo, contribuições sociais entre outras. No Brasil, o ordenamento tributário se estrutura predominantemente pela tributação sobre o consumo.

De acordo com Tesouro Nacional, em 2019¹, da totalidade de tributos arrecadados aos cofres públicos, os tributos incidentes sobre a propriedade representaram 1,62% do Produto Interno Bruto (“PIB”) do Brasil. Os tributos sobre a renda, lucros e ganho de capital representaram o montante de 7,41%, bens e serviços representaram 14,25%, contribuições sociais representaram 8,68% e, os demais impostos, 1,21%. Com isso, a totalidade de tributos arrecadados em 2019 foi da magnitude de um total de 33,17% do PIB, representando um valor total de R\$ 2.407.326 milhões arrecadados aos cofres públicos pelo governo.

Conforme a Receita Federal do Brasil², em seu relatório anual “Carga Tributária no Brasil” do ano de 2018, do total arrecadado em 2018 (R\$ 2.291.407 milhões), 44,28% teve como base de incidência Bens e Serviços. Podemos verificar na tabela abaixo, retirada do relatório supracitado, que a tributação sobre bases de bens e serviços, desde 2009, representou mais de 1/3 da arrecadação total dos tributos do Brasil.

Figura 1 - Evolução da Participação das Bases de Incidência na Arrecadação Total - 2009 a 2018

Cód.	Tipo de Base	% da Arrecadação Total									
		2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
1000	Renda	22,17%	20,73%	21,77%	20,71%	21,01%	21,01%	21,12%	22,62%	21,75%	21,62%
2000	Folha de Salários	27,79%	27,60%	27,17%	28,06%	27,45%	27,77%	27,76%	27,86%	27,75%	27,39%
3000	Propriedade	3,91%	3,77%	3,73%	3,88%	3,91%	4,09%	4,43%	4,52%	4,58%	4,64%
4000	Bens e Serviços	44,46%	45,71%	45,10%	45,42%	45,91%	45,50%	44,92%	43,33%	44,28%	44,74%
5000	Trans. Financeiras	1,80%	2,10%	2,20%	1,96%	1,68%	1,62%	1,80%	1,66%	1,63%	1,60%
9000	Outros Tributos	-0,12%	0,08%	0,03%	-0,03%	0,03%	0,01%	-0,02%	0,01%	0,01%	0,01%
0000	Total	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%

Fonte: Receita Federal do Brasil

¹ TESOURO NACIONAL. **Estimativa da Carga Tributária Bruta no Brasil** – 2019. Brasília, 2020.

² RECEITA FEDERAL. **Carga Tributária no Brasil** – 2018 (Análise por Tributo e Bases de Incidência). Brasília, 2020.

Como vimos anteriormente, podemos notar que o nosso legislador optou por obter a maior parte das arrecadações do governo por meio do consumo, diferentemente de outras localidades no mundo.

Com base no relatório da OCDE, “*OCDE Revenue Statistic*”, a média encontrada da tributação sobre o consumo, composta por 36 países, foi de 11,1% do PIB em 2017. Assim, a arrecadação oriunda do consumo estaria em torno de 32% do total arrecadado, contra em torno de 45% encontrado no Brasil.

Conforme expõe Brami-Celentano e Carvalho³:

Os impostos sobre valor agregado (ICMS, IPI) e faturamento (ISS) representam 26,76% do total das receitas, com mais 22,98% gerados por contribuições sociais (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, Programa de Integração Social – PIS, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira – CPMF) e econômicas (Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico, dentro das quais a CIDE combustíveis) arrecadas pela SRF.

Dado o acima exposto, o presente trabalho pretende analisar as contribuições incidentes sobre o consumo, abordando detalhadamente os impactos das contribuições sociais na tributação total e em relação ao PIB brasileiro, ocupando-se, também, de uma breve comparação com a metodologia e sistemática utilizada na União Europeia, conhecida como Imposto Sobre Valor Agregado (“IVA”), que vem sendo utilizada como base para muitas reformas tributárias pelo mundo.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Antes de iniciar as análises sobre os impactos das contribuições sociais na tributação do consumo, vale a localização das contribuições sociais no ordenamento tributário brasileiro, bem como suas definições e conceitos tributários aplicáveis, fundamentais para o desenrolar desse estudo, conforme transcrito abaixo.

³ BRAMI-CELENTANO, Alexandrine e CARVALHO, Carlos Eduardo. **A reforma tributária do governo Lula: Continuísmo e injustiça fiscal**. Rev. Katálysis [online] 2007, vol. 10, n. 1, pg. 47.

2.1. ASPECTOS TRIBUTÁRIOS INTRODUTÓRIOS

O Código Tributário Nacional (“CTN”) em seu artigo 3º, traz o conceito de tributo, sendo considerado “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

De forma sucinta, o tributo é uma prestação pecuniária, exigida de maneira compulsória, instituída por lei e cobrada mediante lançamento. Porém, o tributo não pode ser confundido com a multa.

Sabbag⁴ discorre, em seus ensinamentos, sobre cada ponto abordado acima, expondo que a prestação pecuniária é a obrigação de prestar dinheiro ao Estado. Em sua visão, o legislador ressaltou essa expressão “prestação pecuniária” visando evitar o tributo *in natura* (em bens) ou o tributo *in labore* (em trabalho, em serviços).

Sobre essa abordagem do autor, é importante ressaltar aqui o ponto levantado por Andreia Scapin e Edmundo Medeiros⁵. De acordo com tais autores, o artigo 156º, inciso XI, do CTN, que foi introduzindo nesse diploma legal pela Lei Complementar n. 104, de 10 de janeiro de 2001, estabelece a possibilidade de o crédito tributário ser extinto pela dação em pagamento de bens imóveis, assim admitindo a entrega de bens imóveis em pagamento pelo contribuinte como mecanismo para extinção dos créditos tributários, abrandando, com isso, a natureza da expressão “prestação pecuniária” do artigo 3º do CTN.

Continua ainda Sabbag⁶, explorando detalhadamente o artigo 3º, no que tange a sua compulsoriedade, ressaltando que é uma prestação compulsória, desta forma, não voluntária e ou facultativa. Sendo, o Direito Tributário, ramo pertencente ao Direito Público, haverá a supremacia do interessa público em relação ao particular, com isso não havendo autonomia de vontades, compulsoriedade essa respaldada no artigo 5.º, II, da Constituição Federal (“CF”).

⁴ SABBAG, Eduardo. **Código Tributário Nacional Comentado** – 2. ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2018.

⁵ SCAPIN, Andreia Cristina; MEDEIROS, Edmundo Emerson. **Manual de direito tributário** – 2 ed. – Belo Horizonte: Editora D’Plácido, 2019. p.176.

⁶ SABBAG, Eduardo. **Código Tributário Nacional Comentado** – 2. ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2018.

Em relação a prestação diversa de sanção, entendemos que o tributo não é uma multa, nem vice-versa. Sendo considerado multa, por Sabbag⁷:

[...] a reação do direito ao comportamento devido que não tenha sido realizado, mostrando-se como uma penalidade cobrada pelo descumprimento de uma obrigação tributária, em nítido caráter punitivo ou de sanção. Em caso de descumprimento de uma obrigação tributária, quer seja principal (artigo 113, § 1.º, do CTN), quer seja acessória (artigo 113, § 2.º, do CTN), haverá aplicação da penalidade (artigo 113, § 3.º, in fine, do CTN).

No que tange ao trecho do artigo 3º do CTN, “prestação instituída por lei”, essa parte pode ser entendida por uma obrigação *ex lege*, tendo em vista que sua origem se dá a partir da realização do fato descrito, por meio do contribuinte, tal como auferir renda, para qual foi destinado uma implicação (pagamento de imposto sobre a renda).

Para Scapin e Medeiros⁸ “[...] a obrigação tributária não é ex voluntária, pois não advém da realização de um contrato efetuado entre as partes, mas de uma prescrição legal [...]”.

Como regra geral, a lei ordinária é a espécie normativa adequada para instituir tributos, porém, existem hipóteses que estão expressamente previstas na CF, em que o legislador delimitou a forma, determinando que tais tributos somente poderiam ser instituídos por meio de Lei Complementar, sendo eles: i) Imposto Sobre Grandes Fortunas (artigo 153, inciso VII; ii) Empréstimos Compulsórios (artigo 148); iii) Competência residual para a criação de impostos novos e Contribuições novas (artigo 154, inciso II e artigo 195, §4º)

Cabe mencionar, também, dois pontos sobre esse tema. O primeiro deles seria em relação a Ementa Constitucional 32 de 2001, a qual derogou (modificação parcial) o artigo 3º do CTN, pois previu a possibilidade de instituição e majoração de imposto por Medida Provisória, ressalvados os tributos instituídos por Lei Complementar, conforme artigo 62, § 1.º, III, da CF.

O segundo ponto que podemos destacar é que, nos casos de criação de novos impostos ou contribuições, os mesmos deverão ser não-cumulativos e não ter o fato gerador ou base de cálculo

⁷ SABBAG, Eduardo. **Código Tributário Nacional Comentado** – 2. ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2018. (p. 154).

⁸ SCAPIN, Andreia Cristina; MEDEIROS, Edmundo Emerson. **Manual de direito tributário** – 2 ed. – Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2019. (p.177).

próprios dos outros tributos discriminados na Constituição, de acordo com o artigo 154, inciso I, da CF.

Ainda por Sabbag⁹ fica definido, conforme artigo 142 do CTN, que o lançamento é procedimento de exigibilidade do tributo, mostrando-se como atividade administrativa plenamente vinculada. Com isso, o lançamento afasta a discricionariedade em seu processo de formação. Ademais, o lançamento, por ser vinculado, exige a feição escrita, não sendo admitida a forma do “lançamento verbal”.

Entretanto, o lançamento não é ato auto executório, desta forma, o contribuinte, caso se sinta lesado, poderá desviar-se do pagamento do tributo e discuti-lo administrativa ou judicialmente. Nessa situação, não será possível ser alvo implacável de atos auto executáveis de coerção, que o pressionem a efetuar o recolhimento do gravame.

Dada essa abordagem inicial sobre o tema tributário, cabe agora entendermos a classificação e a divisão doutrinária que é feita dentro dos tributos no ordenamento jurídico brasileiro.

Paulo Ayres Barreto¹⁰ expõe que “[...] classificar o tributo significa distribuir em classes a partir de um critério de pertinência pré-estabelecido, o qual deve refletir as particularidade do direito positivo, com a possibilidade de se aferir a procedência de tal classificação e verificar se existe compatibilidade entre os elementos que conformam determinada classe.”

2.2. DA CLASSIFICAÇÃO DAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

Quando analisamos o artigo 5º do CTN notamos que, em primeiro momento, foi adotado pelo legislador a teoria tripartida para classificar as espécies tributárias do ordenamento brasileiro, sendo subdividido, os tributos, em apenas três espécies: i. Impostos, ii. Taxas; e iii. Contribuição de melhoria.

Entretanto, a maioria dos doutrinadores e dos integrantes do Supremo Tribunal Federal (“STF”) adota a teoria pentapartida, que classifica os tributos em cinco espécies tributárias, sendo

⁹ SABBAG, Eduardo. **Código Tributário Nacional Comentado** – 2. ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2018. (p. 155).

¹⁰ BARRETO, Paulo Ayres. **Tributação do Resultado da Controladas e Coligadas e Subsidiárias no Exterior: análise do julgamento do STF e suas consequências**. In: Revista de Direito Tributário. V.121, p. 177-183, 2014.

elas: a) Impostos; b) Taxas; c) Contribuição de melhoria; d) Contribuição especial; e e) Empréstimo compulsório.

Conforme analisaram Scapin e Medeiros¹¹, no artigo 145 da CF é possível constatar que o legislador prescreveu que a união, os estados, o Distrito Federal e os municípios poderão instituir imposto, taxas e contribuições de melhoria, dando a entender que somente haveria três espécies de tributos no ordenamento jurídico brasileiro. Entretanto, mais adiante no texto legal, nos artigos 148 e 149 da CF, o legislador expôs outros dois diferentes mecanismos de ablação do patrimônio do contribuinte, sendo eles, as contribuições especiais e o empréstimo compulsório, o que gerou uma discussão doutrinária sobre a existência de 5 espécies tributárias, as quais são amplamente adotadas atualmente. No tocante a esse tema, se pronunciou o STF¹², expondo que:

c) as contribuições, que são c.1) de melhoria (CF, artigo 145, III), c.2) sociais (CF, artigo 194), que, por sua vez, podem ser c.2.1) de seguridade social (CF, artigo 195, CF, 195, § 4º) e c.2.2) salário educação (CF, artigo 212, § 5º) e c.3) especiais: c.3.1.) de intervenção no domínio econômico (CF, artigo 149) e c.3.2) de interesse de categorias profissionais ou econômicas (CF, artigo 149). Constituem, ainda, espécie tributária, d) os empréstimos compulsórios (CF, artigo 148)

Corroborando, assim, o entendimento doutrinário em classificar em 5 espécies tributárias existente no nosso ordenamento jurídico atualmente.

2.2.1. Impostos

De acordo com o artigo 16 do CTN, imposto é o tributo no qual a obrigação tem por fato gerador uma situação independentemente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Dado o exposto, podemos concluir que impostos são tributos, constituídos por lei, onde a obrigação independe de qualquer atividade específica do Estado em favor dos contribuintes, dado isso, não haverá uma vinculação correlacionada a uma determinada atividade do Estado para dar-se justificável a incidência.

¹¹ SCAPIN, Andreia Cristina; MEDEIROS, Edmundo Emerson. **Manual de direito tributário** – 2 ed. – Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2019. (p.187).

¹² **Informativo n. 397 do STF** – AI 658576 AgR / RS – Rio Grande do Sul.

A CF dispôs de 13 impostos para o ordenamento brasileiro, e os dividiu em competência para os níveis de governo. Sendo competente à União instituir: i. Impostos sobre Importação (“II”); ii. Imposto de Exportação (“IE”); iii. Imposto de Renda (“IR”); iv. Imposto de Produtos Industrializados (“IPI”); v. Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural (“ITR”); e vi. Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF), consistindo, esse último, no único imposto instituído e não regulamentado pelo ordenamento brasileiro até o momento deste trabalho.

Além dos impostos de competência federal, existem os de competência dos estados, sendo eles: i. Imposto sobre Transmissão Causa Mortis (“ITCMD”); ii. Imposto de operações referentes a Circulação de Mercadorias, prestação de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e serviços de comunicação (“ICMS”); e iii. Imposto de Propriedade de Veículos Automotores (“IPVA”).

Restando aos municípios os: i. Impostos sobre Propriedade predial Territorial Urbana (“IPTU”); ii. Imposto de Transmissão Intervivos, de Bens Imóveis (“ITBI”); e iii. Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (“ISSQN”).

2.2.2. Taxas

O artigo 77 do CTN define que a taxa tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Ressalta-se que poder de polícia é o meio no qual a administração pública se utiliza para limitar direitos e interesses de indivíduos em prol do bem comum.

A cobrança da taxa está vinculada diretamente a uma ação do Estado em favor de um indivíduo que necessita de um serviço público específico e divisível, como é o caso das taxas cobradas para licença de funcionamento.

2.2.3. Contribuições de melhoria

O artigo 81 do CTN relata que a contribuição de melhoria, cobrada pela União, pelos estados, pelo Distrito Federal ou pelos municípios, é instituída face ao custo de obras públicas de que

decorra valorização imobiliária, tendo, como limite total, a despesa realizada e, como limite individual, o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

O fato gerador deste tributo seriam os benefícios trazidos por realizações de obras públicas na região do imóvel e, conseqüentemente, a valorização do mesmo. Contudo, torna-se difícil de mensurar o quanto cada imóvel se beneficiou por aquela determinada obra, com isso, tornando tal contribuição pouco cobrada.

2.2.4. Empréstimos compulsórios

Instituído no artigo 15 do CTN, os empréstimos compulsórios são tributos emergenciais exigidos em razão de determinado acontecimento expressamente estabelecido na CF, sendo eles: i. Guerra externa, ou sua iminência; ii. Calamidade pública que exija auxílio federal impossível de atender com os recursos orçamentários disponíveis; e iii. Conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo.

A CF, em seu artigo 148, prevê as determinadas situação passíveis de empréstimos compulsórios: i. Para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; e ii. No caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

Segundo a autora MESSA¹³, “[...] o empréstimo compulsório tem a característica de tributo restituível, havendo a necessidade da devolução integral da quantia arrecadada pelo Estado, sob pena de confisco, e ressalta que o destino do produto da arrecadação tem de ser algo relevante.”

2.2.5. Contribuições especiais

O artigo 149 da CF prevê três espécies de contribuições, sendo elas Contribuições Sociais, Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Contribuições de Interesse das Categorias Profissionais ou Econômicas.

Sobre o tema das contribuições, Paulo Ayres Barreto¹⁴ expõe que:

¹³ MESSA, Ana Flávia. **Direito Tributário e Financeiro** – 7. ed. – São Paulo: Rideel, 2016. (p.201)

¹⁴ BARRETO, Paulo Ayres. **Tributos**. Enciclopédia jurídica da PUC-SP. 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017.

Não haveria como diferenciar as contribuições dos impostos, pelo exame do critério material da regra-matriz de incidência tributária. Se compararmos os critérios que compõem a regra-matriz de incidência tributária do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, com aqueles identificados em face da norma padrão de incidência da contribuição social sobre o lucro, não há como diferenciar as espécies tributárias. As estruturas normativas, no plano legal, definidoras da conduta de levar aos cofres públicos um montante em dinheiro, em razão do lucro auferido, são idênticas.

Ainda nos ensinamentos de Paulo Ayres Barreto, as contribuições devem ser vistas como espécie tributária diferente dos impostos e taxas. Assim, não devem ser confundidas com impostos por possuírem fundamento constitucional distinto, a ser submetido a limitações constitucionais, tais como necessidade e adequação da atuação e destinação dos montantes vinculados. Tão pouco confundidas por taxas, dado que essa modalidade de tributo é uma exigência pecuniária imposta pelo Estado ou por meio de alguma organização política ou governamental a pessoa física ou jurídica quando se é utilizado alguns certos serviços, ou por somente pelo a disposição e pelo exercício do poder de polícia.

Segue esse entendimento Horvath¹⁵, quando expõe que, no caso das contribuições existem condições de validade da mesma, sendo elas a existência de finalidade constitucional prevista que justifique a sua criação no ordenamento jurídico e, que esteja prevista expressamente a destinação do produto de sua arrecadação.

Conforme trazido por Scapin e Medeiros¹⁶, “As contribuições diferencia-se dos demais tributos porque possuem a destinação do produto da arrecadação como elemento essencial, razão pelo qual se admite que tenham fato gerador ou base de cálculo idênticos ao dos impostos”.

¹⁵ HORVATH, Estevão. **Contornos da contribuição de intervenção no domínio econômico na Constituição de 1988**. Tese (livre-docência), Universidade de São Paulo. São Paulo, 2002.

¹⁶ SCAPIN, Andreia Cristina; MEDEIROS, Edmundo Emerson. **Manual de direito tributário** – 2 ed. – Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2019. (p.228).

2.3. TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO: UMA COMPARAÇÃO ENTRE BRASIL E UNIÃO EUROPEIA

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[...]”¹⁷.

De acordo com os pensamentos trazido por Bernardes, Souza e Eló¹⁸, os tributos sobre o consumo são aqueles criados, moldados, de uma perspectiva jurídica, para serem arcados pelo consumidor final.

Segundo Gassen¹⁹, “[...]trata-se e denomina-se de consumidor[...]” o adquirente final das mercadorias e dos serviços. Considera ainda Gassen, que os tributos indiretos, pelo fato de repercutirem sobre os contribuintes de fato, i.e. os consumidores finais, sejam também denominados de tributos sobre o consumo.

Podemos inferir então que a tributação do consumo será aquela que se dá na utilização ou aquisição de bens e serviços e, cumulativamente, que esse encargo recaia quase exclusivamente sobre o consumidor final. Vale pontuar o enquadramento, como consumidor final, daquele que arca no final da cadeia com esse valor, salientando a ideia que esse contribuinte está, portanto, no final da cadeia produtiva, ideia essa corroborada por Silva e Gassen²⁰, quando expõem que:

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 consumo³. 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

¹⁷ Conceito trazido 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.

¹⁸ BERNARDES, Flávio Couto; SOUZA, Pilar de; ELÓI, Paula Coutinho. **Afinal, o que são tributos sobre o consumo?**.

¹⁹ GASSEN, Valcir. **Os Princípios Jurisdicionais De Tributação No Estado De Origem E De Destino: suas implicações jurídico-políticas na tributação sobre o consumo em processos de integração econômica**.

²⁰ E SILVA, Rafael Santos de Barros; GASSEN, Valcir. **Quem pode menos paga mais: tributação sobre o consumo no Brasil e democracia**. Revista Brasileira de Direito, Passo Fundo, v. 7, n. 2, p. 167-199, out. 2011.

comércio nacional ou internacional, carregam consigo o “peso” dos tributos e, por isso, oneram o consumo.

Quando vamos analisar o cenário mundial, encontramos uma fonte de informações bem consolidada, que são os relatórios emitidos pela OCDE.

A OCDE é uma entidade composta por 36 países, em sua maioria países desenvolvidos, que aceitam os princípios da democracia representativa e da economia de mercado.

Quando nos debruçamos nos relatórios emitidos pela OCDE, especificadamente o “*Revenue Statistics 2019 - Tax revenue trends in the OECD*”, verificamos que, em média, os países participantes da OCDE tributaram, no ano calendário de 2017, em torno de 34,2% do PIB de seus países participantes, contra 32,32% arrecadado pelo Brasil no mesmo período²¹.

Podemos notar que a porcentagem de arrecadação do Brasil está um pouco abaixo da média dos países da OCDE. Entretanto, quando analisamos com mais detalhamento sua matriz arrecadatória, comparando as bases de incidência no mesmo montante, notamos que os países pertencentes a OCDE tem por prioridade tributar, e com isso, uma maior incidência de seus tributos, a geração de renda e lucros, representando quase 1/3 do total da arrecadação. O Brasil, por sua vez, tem como sua prioridade as bases do consumo, representando entorno de 44% da arrecadação total nos últimos 5 anos, conforme relatório da Receita Federal “Carga Tributária no Brasil do ano de 2018”.

2.3.1. No Brasil

Há, no Direito Tributário, algumas bases de preferências para a incidência de tributos e, conseqüentemente, da arrecadação tributária nacional, podendo ser sobre a propriedade, renda, consumo etc.

Já em uma outra ótica, Schoueri²² expõe que:

Torna-se imediato, assim, que do ponto de vista econômico, um imposto sobre a renda das famílias (ponto 1) tem a mesma base da somatória de um imposto sobre consumo (ponto 2), acrescido de um imposto sobre investimentos (ponto 11). Do mesmo modo, é equivalente a tributação da receita das empresas à somatória dos

²¹ OCDE. **Revenue Statistics 2019** - Tax revenue trends in the OECD. 2020.

²² SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário** – 8. Ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018. (Pag. 59 e 149)

tributos sobre os fatores de produção (salário e dividendos). Um tributo sobre as rendas brutas das empresas equivale a um tributo sobre o consumo. Assim, sucessivamente.

O fluxo circular da renda de Musgrave, (...), mostra que em verdade a tributação se dá sobre a renda, diferenciando-se apenas o momento em que ela se dá. Na mesma oportunidade, identificaram-se os quatro momentos apontados por esta classificação.

Essa classificação é coerente, vez que não deixa dúvidas quanto à como classificar determinado tributo, além de preocupar-se com o fenômeno da circulação da renda, em seus aspectos econômico, financeiro e jurídico.

Conforme o exposto, Schoueri vislumbra que o mesmo montante pode ser base de tributação em diversos momentos na economia cíclica proposta, sendo eles no momento em que o contribuinte recebe o seu salário, no momento que investe ou poupa ou no momento que o gasta em suas necessidades pessoais ou luxúrias, ficando a depender do legislador o momento o qual o montante será base para a arrecadação do Estado.

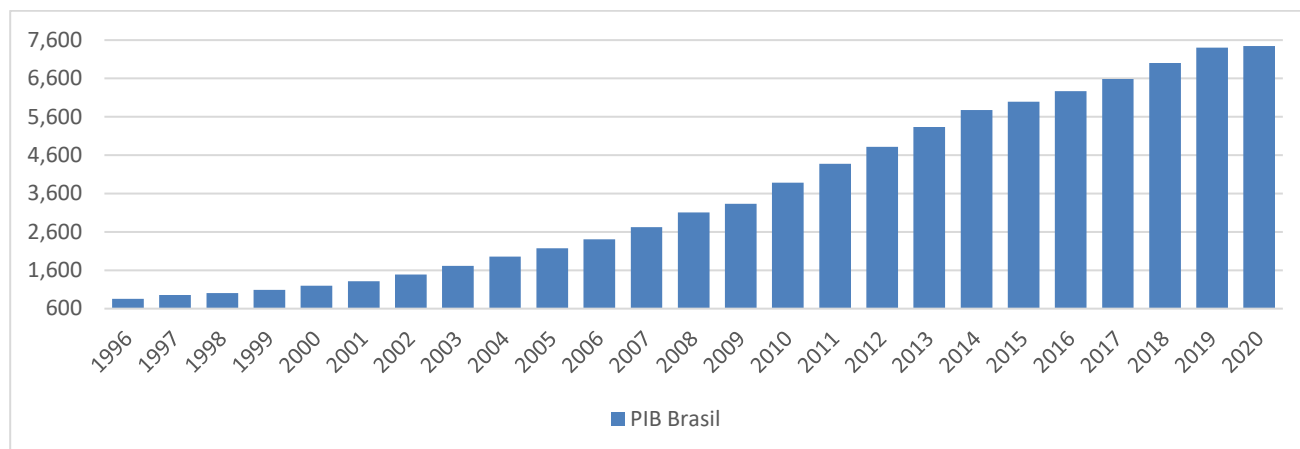
Segundo ensinamentos trazidos por Bernardes, Souza e Elói²³, a base de incidência tributária privativa e voltada para o consumo vem se fortalecendo no último século, sendo o resultado de alterações da sociedade e do crescimento do consumo.

Para verificarmos essa afirmação, cabe analisar a evolução do PIB do Brasil em um período determinado. Antes disso, cabe ressaltar que o PIB é o somatório de todos os bens e serviços finais produzidos por um país, estado ou cidade. Sendo o PIB uma medida do consumo, cabe esse indicador para nossa análise.

Ao analisarmos a evolução do PIB no período do 1º trimestre de 1996 até o 4º trimestre de 2020, notamos que esse indicador teve uma alta de 771% no interregno de 1996 a 2020. Nesse período, verificamos que, de fato, houve um aumento substancial no consumo do cidadão brasileiro, sendo a evolução do PIB uma alta constante, retirando os anos de crise onde os mesmos possuem uma redução singela na evolução, conforme gráfico abaixo:

²³ BERNARDES, Flávio Couto; SOUZA, Pilar de; ELÓI, Paula Coutinho. **Afinal, o que são tributos sobre o consumo?**.

Gráfico 1 - Evolução PIB Brasil de 1996 a 2020 (bilhões de reais)



Fonte: IBGE - Contas Nacionais Trimestrais Somadas

Quando analisamos os relatórios de arrecadação produzidos pelos órgãos gerenciadores destes montante arrecadados, como o relatório “Estimativa da Carga Tributária Bruta no Brasil – 2019”, elaborado pelo Tesouro Nacional em 2019²⁴, notamos que o Brasil majoritariamente baseia a sua arrecadação no momento econômico do consumo. Nessa seara, temos que, do total de 33,17% do PIB brasileiro arrecadado em 2019, 14,25% são oriundos da tributação sobre o consumo, representando o valor de R\$ 1.034.053 milhões.

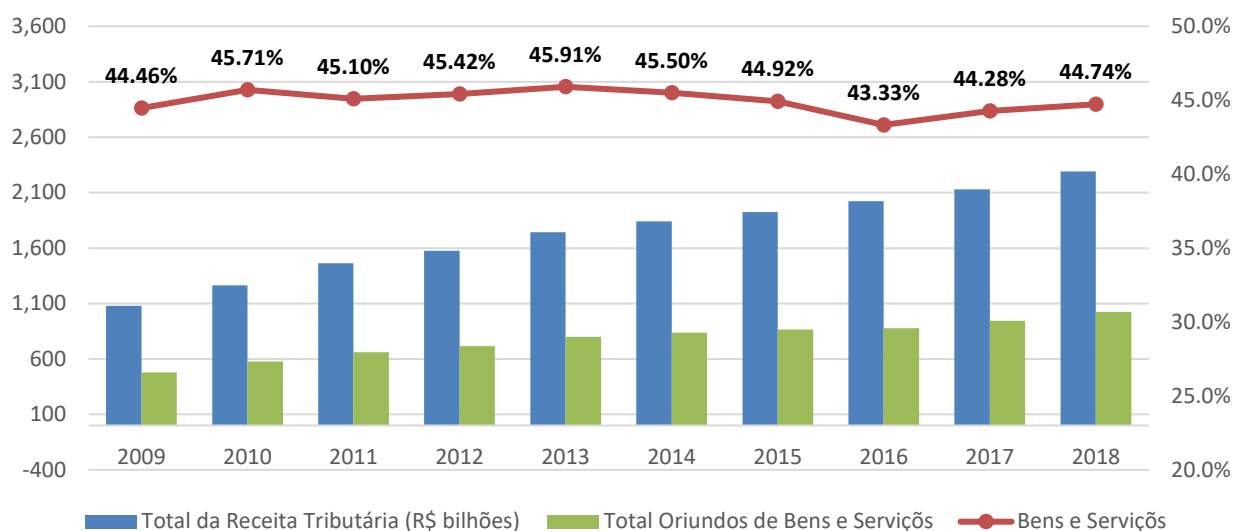
Historicamente, vemos que a tributação sobre o consumo é uma prática constante no ordenamento brasileiro. Conforme o relatório anual “Carga Tributária no Brasil do ano de 2018”²⁵, da Receita Federal do Brasil, desde o ano de 2009 a tributação de bens e serviços nunca representou menos do que 43% da arrecadação total do Estado brasileiro.

Conforme vemos no gráfico abaixo, onde está exposto o montante de arrecadação por ano desde 2019, e o quanto foi oriundo de bases de bens e serviços de acordo com os relatórios Carga Tributária no Brasil, notamos que de 2009 a 2018 a arrecadação sobre essa base teve uma alta de 112%. Quando comparamos com o mesmo período de crescimento, o PIB teve uma alta de 122,23%, praticamente a mesma evolução da tributação sobre o consumo.

²⁴ TESOURO NACIONAL. **Estimativa da Carga Tributária Bruta no Brasil – 2019**. Brasília, 2020.

²⁵ RECEITA FEDERAL. **Carga Tributária no Brasil – 2018 (Análise por Tributo e Bases de Incidência)**. Brasília, 2020.

Gráfico 2 - Evolução Arrecadação Tributária Sobre Bens e Serviços (Bilhões de Reais)



Fonte: Receita Federal do Brasil

Conforme exposto acima, verificamos que a tributação sobre o consumo se consolidou como a principal fonte de arrecadação do sistema tributário brasileiro, sendo responsável por incidir nas diversas fases do processo produtivo de bens e serviços.

Sobre o consumo de um brasileiro, atualmente, podem incidir os seguintes tributos, a depender se tratamos de um produto ou serviço: sendo produto, bem, incidirá o ICMS, IPI, PIS e COFINS e, caso possua conteúdo importado, o Imposto de Importação, fora uma alíquota excedente de PIS e COFINS e a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (“CIDE”). Os tributos IPI, ICMS e o ISS, são de competência respectiva da União, estados e municípios, de acordo com o exposto por Gassen *et al.*²⁶ esses tributos podem ser considerados “típicos” tributos sobre o consumo e os principais incidentes sobre o consumo.

Porém, Gassen, em sua exposição, considera ainda os Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF), o Programa de Integração Social (PIS) e a contribuição para o financiamento da seguridade social (COFINS) como tributos

²⁶ GASSEN, Valcir et al. **Tributação sobre Consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos**. 2013. 22 f. Artigo - Curso de Direito, Faculdade de Direito Universidade de Brasília, Brasília, 2012. (p.218).

que repercutem ao consumidor final o ônus suportado, podendo ser incluídos, portanto, nos tributos que incidem sobre o consumo.

Godoi²⁷ expõe que, nos impostos incidentes sobre o consumo, focando mais precisamente no ICMS e no IPI, a capacidade contributiva seria atendida com a técnica da seletividade (constitucionalmente ordenada no caso do IPI), levando sempre em consideração o resultado do ônus econômico ao consumidor final (contribuinte de fato) e levando-se em conta a essencialidade dos produtos.

Segundos análises efetuadas por PAZ, Sue-Ellen²⁸, na década de 80, a tributação sobre o consumo apresentava uma proporção de 40% e 45% da receita tributária total do Brasil. Já em 2002, a participação já estava em quase 50%. As contribuições sociais cumulativas (PIS e COFINS) foram as grandes responsáveis por esse aumento expressivo da participação dos tributos sobre o consumo e, cumulativamente, responsáveis pelo aumento da carga tributária sobre o consumo atual. Na tabela abaixo podemos verificar os tributos incidentes sobre o consumo atualmente:

Tabela 1 Abordagem da Tributação no Consumo e suas especificidades

Tributo	Competência	Regime	Base de Incidência
IPI	Federal	Não-cumulativo	Produção e importação de bens industrializados
PIS/COFINS	Federal	Misto	Produção, comercialização e importação de bens e serviços
CIDE-Royalties	Federal	Cumulativo	Remessa ao exterior a título de royalties ou remuneração
CIDE-Combustíveis	Federal	Cumulativo*	Comercialização e importação de petróleo, gás natural e seus derivados
ICMS	Estadual	Não-cumulativo	Circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação
ISS	Municipal	Cumulativo	Prestação de serviços não compreendidos na base do ICMS e definidos em lei complementar

* A tributação da CIDE gera créditos nas cadeias de produção de combustíveis, porém não gera créditos para as empresas consumidoras de combustíveis

Fonte: Elaboração própria, com base em produção de Sue-Ellen Paz

Abordamos acima, brevemente, quais seriam os tributos incidentes sobre o consumo e, como podemos notar, existem diversos nomes incidentes sobre esta mesma base.

²⁷ GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, Igualdade e Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1999. (p.203).

²⁸ PAZ, Sue-Ellen. **Análise da tributação do consumo no Brasil**. Dissertação (Mestrado em Finanças e Economia Empresarial) - Escola de Pós-Graduação em Economia, Fundação Getúlio Vargas - FGV, Rio de Janeiro, 2008.

Cabe apenas um breve comentário sobre os impactos das obrigações acessórias geradas por esses tributos, que não será tema desse estudo, mas de grande importância para a análise da magnitude desses impactos como um todo.

Segundo o estudo “O Peso da Burocracia Tributária na Indústria de Transformação 2018”²⁹ elaborado pela Federação das Indústrias do Estado de São Paulo (FIESP), foi levantado que o custo total da burocracia tributária na indústria de transformação em 2018 equivale a 1,2% do faturamento, o que significou o custo total de R\$ 37,2 bilhões pra essas indústrias. Com isso, além dos impactos visíveis dos tributos, existem outros impactos gerados por esses tributos sobre o consumo, no qual não fica tão aparente posto que não são divulgados amplamente, como os valores arrecadados.

De acordo com Schoueri, em vídeo disponível na plataforma youtube, publicado no canal do Instituto Millenium, com o título de “Só uma coisa dói mais que pagar imposto. É pagar para pagar imposto” - Luís Eduardo Schoueri, grande parte desse custo é consequência de uma não observância dos tributaristas sobre o tema obrigação acessória.³⁰

Segundo ele, em um estudo efetuado pela PwC, foi levantado que a mesma informação era fornecida ao mesmo fisco por 16 vezes, informações muitas vezes desnecessárias para o intuito daquela obrigação acessória. Com isso, foram gerados custos elevados, acarretando em impactos ainda maiores na tributação do consumo, custo que fica invisível dado a baixa publicidade.

Quando nos debruçamos sobre a matriz arrecadatória de diversas localidades no mundo, notamos que diversos países possuem numerosas outras fontes principais de arrecadação afora do consumo.

Podemos notar os Estados Unidos, que efetuaram uma reforma tributária considerável em meados de 1980 e proporcionam a redução dos tributos indecentes no consumo para em torno de 20%.

Essa atitude foi acompanhada por outras nacionalidades, como foi o caso de alguns países desenvolvidos que alteraram a sua tributação sobre o consumo, a saber: Japão, que alterou para

²⁹ FIESP. **O Peso da Burocracia Tributária na Indústria de Transformação** 2018. São Paulo, 2019

³⁰ Vídeo de Autoria do disponível no link: <https://www.youtube.com/watch?v=2RD3dU2tnaE&t=961s>

18%; França, 30%; Alemanha, 25%; e Espanha, 25%, conforme expõe reportagem do Valor Econômico³¹.

Diante do exposto, vemos que mundo a fora a ampla incidência de diversos tributos sobre o consumo, em diversas etapas, foi tema de debates e melhoramentos. Especificadamente sobre o consumo, foi proposta uma melhora na arrecadação e no sistema anteriormente usado.

2.3.2. Na União Europeia

Podemos ver, em níveis superficiais, que foi o caso da União Europeia, que reuniu a sua arrecadação sobre o consumo em um imposto, denominado, em português, de Imposto sobre Valor Agregado (“IVA”)

Segundo estudos realizados por Nakayama³², a origem do IVA iniciou-se por meio de uma diretiva sobre o IVA, de 11 de abril de 1967, número 71, publicada em 14 de abril de 1967. Essa diretiva limitou-se a impor a obrigatoriedade da adoção do IVA por todos os Estados membros da União Europeia até 1 de janeiro de 1970.

Além desta diretiva que deu origem a introdução do IVA, segundo a autora Nakayama, na União Europeia houve a segunda diretiva sobre o IVA, publicada em 14 de abril 1967, a qual determinou a estrutura e as modalidades de aplicação do IVA.

2.3.2.1. IVA

Segundo ainda Nakayama³³, serão sujeitas ao IVA as entregas e as importações de bens e as prestações de serviços à título oneroso no território do país membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade. Com isso, o sujeito passivo do IVA dentro da União Europeia será a pessoa que exerce as atividades a que fazemos referência acima em qualquer lugar, de modo independente e sem levar em consideração o fim ou o resultado dessa atividade, sendo ela uma das atividades

³¹ Reportagem disponível no link: <https://valor.globo.com/reforma-tributaria/tributos/>

³² NAKAYAMA, Juliana Kiyosen. **O Imposto sobre o Valor Agregado na União Europeia**. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 7, n. 60, 1 nov. 2002.

³³ NAKAYAMA, Juliana Kiyosen. **O Imposto sobre o Valor Agregado na União Europeia**. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 7, n. 60, 1 nov. 2002.

econômicas de produção, comercialização ou de prestação de serviços, contendo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas.

Sue-Ellen³⁴, em sua tese de mestrado, defende a sistemática do IVA, quando expõem:

Ao tributar bens intermediários, os impostos cumulativos introduzem uma discriminação contra produtos que apresentam maior número de etapas de produção e comercialização, incentivando a integração vertical das empresas por motivos não relacionados à busca de eficiência na utilização dos recursos produtivos. Isso ocorre porque a carga tributária associada a um tributo cumulativo incidente sobre um bem depende do número de transações efetuadas em todo o processo de produção e comercialização. Diferentemente, o IVA é um imposto neutro em relação à estrutura organizacional.

Um autêntico IVA é aplicado a todas as etapas do processo de produção e comercialização e incide de forma uniforme sobre uma base abrangente, que deve contemplar tanto bens quanto serviços. Tais características proporcionam ao IVA a neutralidade desejada na tributação de vendas. Ao incidir sobre o valor adicionado em cada etapa, garante-se que apenas os gastos finais dos agentes econômicos sejam tributados.

[...]

Uma das vantagens do IVA é que a diluição da cobrança do imposto nas várias etapas do processo de produção e comercialização aumenta o seu potencial de arrecadação.

Então, podemos entender que o IVA é um imposto que visa a simplicidade de incidência, apuração e cobrança de tributo. Possuindo o intuito de concentrar toda a tributação incidente no consumo em um só tributo, reparte sua arrecadação entre os entes federativos daquele país que o adota e elimina, assim, as diversas nomenclaturas elaboradas pela tributação de determinado país para abocanhar diversas vezes o mesmo item.

Vemos que um tributo na formatação do IVA possui diversas vantagens, sendo a principal delas a simplificação do cálculo e da cobrança dos tributos sobre o consumo. Outra vantagem visível seria o fim da chamada “guerra fiscal” entre estados e municípios, guerra essa que consiste na diminuição das alíquotas dos seus impostos com o intuito de atrair investimentos, acabando, conseqüentemente, por contribuir para com a diminuição de arrecadação no país todo e a litigância sobre diversos temas nos tribunais.

³⁴ PAZ, Sue-Ellen. **Análise da tributação do consumo no Brasil**. Dissertação (Mestrado em Finanças e Economia Empresarial) - Escola de Pós-Graduação em Economia, Fundação Getúlio Vargas - FGV, Rio de Janeiro, 2008.

Com base no sistema do IVA, comparado com o sistema atual brasileiro, é nítido o benefício trazido para as empresas e, por conseguinte, para o consumidor final. Coloca-se um fim a ocorrência do efeito cascata, que é cobrado nas várias etapas de produção, bem como facilita o entendimento das pessoas que estão sendo tributadas, tornando cristalino o valor que é destinado ao governo. O sistema, então, poupa tempo e recursos que são gastos pelas companhias para efetuar os atuais procedimentos brasileiros nos diversos tributos incidentes sobre o consumo.

Entretanto, até agora, abordamos diversos tributos em siglas, como PIS, COFINS, IPI, ICMS, IPI, ISS entre outros, cabendo, então, analisar brevemente cada um, para que possamos ter nitidamente a ideia do tributo e onde ele incide na cadeia do consumo. Cabe ressaltar, como exposto acima, que tributo é um gênero, onde há cinco espécies aceitas pelo ordenamento jurídico brasileiro, sobre as quais, mais adiante, iremos discorrer separada e brevemente dos impostos e contribuições incidentes sobre o consumo, para que, com isso tenhamos a visão dos impactos das contribuições sociais na tributação do consumo, proposta por essa monografia.

2.4. DOS IMPOSTOS SOBRE O CONSUMO NO BRASIL

Analisando a conjuntura do sistema tributário brasileiro, visualizamos que a tributação do consumo, em grande parte, se dá por meio de três impostos. Tal ideia é corroborada por Gassen³⁵, quando expõe que, no Brasil, a tributação sobre o consumo é composta maioritariamente por três impostos, quais sejam: Imposto sobre Produtos Industrializados; Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação; e o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza.

Cada um desses impostos é de competência de um ente federativo distinto e incide, de alguma forma, sobre o consumo de bens e serviços.

Dado o exposto acima, Simone Rodrigues Costa Barreto³⁶ brilhantemente nos ensina que:

“Uma das providências adotadas pelo constituinte brasileiro, relativamente à tributação sobre o consumo, foi repartir a competência tributária entre a União, Estados e os Municípios. Ao invés de centralizar a tributação do consumo em uma

³⁵ GASSEN, Valcir et al. **Tributação sobre Consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos**. 2013. 22 f. Artigo - Curso de Direito, Faculdade de Direito Universidade de Brasília, Brasília, 2012.

³⁶ BARRETO, Simone Rodrigues Costa. **Mutação de conceito constitucional de mercadoria**. Tese (Doutorado em Direito). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, p. 154.

única incidência, submetida ao mesmo entre tributante, optou por descentralizá-la, criando incidências distintas, repartidas entre diferentes tributantes, para cada setor do consumo. À União foi atribuída a tributação dos produtos industrializados (IPI); aos Estados, a tributação das operações de circulação de mercadoria, (ICMS); e aos Municípios, a prestação de serviços (ISS). Pode-se dizer, portanto, que o sistema tributário brasileiro difere de forma significativa dos demais países. Nestes, um único tributo recai sobre o consumo, de uma perspectiva geral. Já no Brasil, diversos tributos recaem sobre o consumo, em suas três feições: a indústria, o comércio e a prestação de serviços”.

Já no tocante à incidência, Sue-Ellen³⁷ ressalta que os impostos incidentes sobre as vendas de bens e serviços tem a possibilidade de incidir sobre um amplo conjunto de transações, tais como a venda de bens de consumo, de produtos industrializados e de serviços, ou poderiam incidir sobre a venda de bens e serviços específicos, como combustíveis, bebidas e fumo. Ela classifica os primeiros, acima expostos, de impostos gerais e os segundos, de impostos especiais.

Em relação às estruturas de alíquotas, os impostos gerais podem ser uniformes ou seletivos. Para essa autora, enquanto os impostos uniformes apresentam uma alíquota única, os impostos seletivos apresentam uma estrutura de alíquotas diferenciadas. Já os impostos especiais sempre possuem alíquotas seletivas.

Com isso, cabe analisar com um detalhamento maior cada um desses impostos e seus fatos geradores, conforme exposto a seguir.

2.4.1. Imposto Sobre os Produtos Industrializados

Sob competência da União, o IPI está previsto no artigo 153, IV da CF, possuindo como fato gerador a industrialização de um determinado bem. O CTN, em seu artigo 46, ainda prevê como fato gerador o desembaraço aduaneiro, quando o bem possui origem estrangeira, e a arrematação, quando o bem é apreendido ou abandonado e levado a leilão, sendo considerado industrializado o produto que venha a ser submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade ou o aperfeiçoe para o consumo.

³⁷ PAZ, Sue-Ellen. **Análise da tributação do consumo no Brasil**. Dissertação (Mestrado em Finanças e Economia Empresarial) - Escola de Pós-Graduação em Economia, Fundação Getúlio Vargas - FGV, Rio de Janeiro, 2008.

Ainda, o artigo 4º do Decreto 7.212, traz que é necessário que o bem seja objeto de esforço humano no sentido de alterar a natureza, o funcionamento, aperfeiçoamento e a finalidade. Este decreto também inclui os termos “acabamento” e a “apresentação” do produto para consumo.

O IPI é notado nas várias etapas da cadeia de consumo, entretanto, a fim de evitar a cumulatividade, o imposto somente incide sobre o valor adicionado na cadeia de produção. Sistemática essa reconhecida pelo artigo 49, do CTN, que expõe:

“Artigo 49. O imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados.

Parágrafo único. O saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte transfere-se para o período ou períodos seguintes.”

Em regra, a base de cálculo desse imposto é dada pelo valor da operação de venda do bem, e suas alíquotas estão estabelecidas na Tabela de Incidência de IPI (TIPI).

Cabe ressaltar que o IPI possui, também, uma função extrafiscal, onde pode ser notada a sua seletividade. As alíquotas aplicáveis aos bens podem variar conforme a essencialidade do bem, o cigarro é um exemplo clássico, onde a sua alíquota, segundo a Tabela de Incidência de IPI, é de 300%, dado a sua prejudicialidade a saúde humana, bem como tantos outros que seguem essa seletividade.

Conforme Gassen³⁸, as principais características do IPI são: não cumulatividade, seletividade quanto a essencialidade do bem, e classificação como imposto indireto.

Segundo o Estudo “Estimativa da Carga Tributária Bruta no Brasil”³⁹, efetuado pelo Tesouro Nacional em 2018, o Governo Federal arrecadou aos cofres públicos o montante de R\$ 53.985 milhões de reais a título de IPI, esse valor representou cerca de 0,78% do PIB e 2,36% do total da arrecadação de tributos no Brasil em 2018.

³⁸ GASSEN, Valcir et al. **Tributação sobre Consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos**. 2013. 22 f. Artigo - Curso de Direito, Faculdade de Direito Universidade de Brasília, Brasília, 2012

³⁹ TESOURO NACIONAL. **Estimativa da Carga Tributária Bruta no Brasil – 2019**. Brasília, 2020.

2.4.2. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e Comunicação

Sob competência estadual, o ICMS está previsto no artigo 155, II da CF, possuindo como fato gerador a circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. O ICMS também incide sobre os combustíveis e a energia elétrica.

Ainda, de acordo com a CF, em seu artigo 155, §2, inciso I, o ICMS será não-cumulativo, podendo ser compensado (tomar crédito) o que for devido, em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços, com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro estado ou pelo Distrito Federal.

Sobre a questão da competência dos estados, Distrito Federal e dos municípios, Luis Schoueri⁴⁰ expõem que:

A Constituição Federal atribui a cada uma das pessoas jurídicas de direito público uma área própria para instituir seus tributos, a qual se denomina competência tributária. Em virtude da fluidez própria dos tipos escolhidos pelo constituinte, não é incomum que dois ou mais entes se considerem intitulados a tributar determinada situação. Há, assim, o chamado conflito de competência.

Os estados, por serem responsáveis constitucionalmente por legislar sobre o ICMS incidente em seu território, começaram a oferecer benefícios e incentivos fiscais, visando atrair mais investimentos, empresas, gerar emprego, produção, renda e crescimento econômico para suas regiões. Estas práticas dos estados ficaram conhecidas como Guerra Fiscal.

Scapin e Medeiros⁴¹ nos adicionam um ponto importante sobre esse tema, em suas palavras:

[...] a estrutura consagrada constitucionalmente chancelando a competência de os Estados par exigir o ICMS acirrou uma notória guerra fiscal, praticada principalmente pela concessão de incentivos fiscais às margens da legislação vigente (...). Em contrapartida, verificou-se a reação de alguns Estados negando o reconhecimento de créditos de imposto pago em outras unidades da Federação. Essa situação provoca verdadeira anarquia tributária, reforçando cada vez mais a devastadora guerra fiscal entre os Estado.

⁴⁰ SCHOUERI, L. E.; GALDINO, G. **Internet das Coisas à luz do ICMS e do ISS: entre mercadoria, prestação de serviço de comunicação e serviço de valor adicionado**. In Tributação da Economia Digital – Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 245-268.

⁴¹ SCAPIN, Andreia Cristina; MEDEIROS, Edmundo Emerson. **Manual de direito tributário** – 2 ed. – Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2019. p. 670 a 671.

O ICMS também possui a função extrafiscal no tocante a sua seletividade de produtos, onde o produto menos essencial possui a alíquota maior que o produto essencial. Para Scapin e Medeiros⁴², o ICMS tem por particularidade um dos mais poderosos instrumentos de política extrafiscal, especialmente sobre o consumo de bens menos essenciais, tais como bebidas alcoólicas e cigarros. Vale ressaltar que o imposto em questão é considerado um imposto indireto, pois tem o seu impacto repassado para o consumidor final.

De acordo com os ensinamentos de Sabbag⁴³, o ICMS, em sua forma de substituição tributária, permite a possibilidade de figurar no polo passivo da relação jurídica o responsável tributário, quando este for escolhido por lei para exercer o pagamento do imposto, sem a necessidade de ter ocorrido o fato gerador, possibilidade essa prevista no artigo 121, parágrafo único, II, do CTN.

A própria CF, em seu artigo 150, § 7º, permite este fenômeno da responsabilidade referente ao ICMS no contexto da substituição tributária “para frente” ou progressiva, onde é escolhida uma terceira pessoa para recolher o imposto anteriormente a ocorrência do fato gerador, em uma clara antecipação de recolhimento perante um fato gerador que é presumido na relação.

Segundo o Estudo “Estimativa da Carga Tributária Bruta no Brasil”⁴⁴, efetuado pelo Tesouro Nacional em 2018, o Governo Estadual arrecadou aos cofres públicos o montante de R\$ 479.310 milhões de reais a título de ICMS, esse valor representa cerca de 6,96% do PIB e 20,92% do total da arrecadação de tributos no Brasil em 2018.

A título de curiosidade o ICMS, em 2018, foi o principal meio de arrecadação de tributos, representando 20,92% do total arrecadado no país. Em segundo lugar ficou o Imposto de Renda, totalizando um valor arrecadado de R\$ 415.043 milhões, representando 18,11% da arrecadação total. As contribuições para a Previdência Social, incluindo as contribuições para o RGPS (patronal, empregado e autônomo) e contribuição previdenciária sobre o faturamento, ficaram em terceiro lugar, arrecadando para o governo o valor de R\$ 373.219 milhões, representando um total de 16,29% do total arrecadado no país em 2018.

⁴² SCAPIN, Andreia Cristina; MEDEIROS, Edmundo Emerson. **Manual de direito tributário** – 2 ed. – Belo Horizonte: Editora D’Plácido, 2019. p. 671.

⁴³ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário** – 8. ed. – São Paulo : Saraiva, 2016. p. 1265.

⁴⁴ TESOURO NACIONAL. **Estimativa da Carga Tributária Bruta no Brasil** – 2019. Brasília, 2020.

2.4.3. Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza

Sob competência do município, o ISS está previsto no artigo 156, III da CF e, de acordo com este dispositivo, tal imposto possui como fato gerador os serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II do mesmo ordenamento (ICMS), definidos em lei complementar, cabendo, aos municípios, por meio de edição de lei ordinária, sua instituição.

Conforme expõem Sabbag⁴⁵, “[...] é bom lembrar que, na condição de imposto municipal, o ISS poderá ser instituído igualmente pelo Distrito Federal, no exercício da competência tributária cumulativa ou múltipla (artigo 147, parte final, CF).”

Com isso, os mais de 5.570 municípios brasileiros editarão suas leis ordinárias municipais, regulamentadoras de ISS, em conformidade com uma lei complementar nacional, que disciplinará, especialmente em relação aos impostos, as normas gerais definidoras dos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, conforme exposto no artigo 146, III, “a”, CF. Atualmente a Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003, é a responsável por regulamentar esse tributo.

Nesse ponto cabe salientar a excelente reflexão de Paulo de Barros Carvalho⁴⁶:

A expressão ‘definidos em lei complementar’ não autoriza que seja conceituado como serviço aquilo que efetivamente não o é. Indigitada prática subverte a hierarquia do sistema positivo brasileiro, pois o constituinte traçou o quadro dentro do qual os Municípios podem mover-se.

Nesse sentido, foi notado que os municípios estavam reclamando a incidência de diversos serviços nos quais, segundo alguns doutrinadores, não há previsão constitucional. De acordo com Ayres Barreto⁴⁷ “[...] serviço é a prestação de esforço humano a terceiros, com conteúdo econômico, em caráter negocial, sob regime de direito privado, mas sem subordinação, tendente à obtenção de um bem material ou imaterial”.

Podemos entender, com isso e com os brilhantes ensinamentos de Scapin e Medeiros⁴⁸, que o serviço prestado deve ser entendido como uma obrigação de fazer que se dê de forma habitual,

⁴⁵ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário** – 8. ed. – São Paulo : Saraiva, 2016. p. 1212.

⁴⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Não-incidência do ISS sobre atividades de franquia (franchising)**. IOB-repertório de jurisprudência: tributário, constitucional e administrativo, São Paulo, v. 1, n. 14, p. 608-602, 2007.

⁴⁷ BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 317.

⁴⁸ SCAPIN, Andreia Cristina; MEDEIROS, Edmundo Emerson. **Manual de direito tributário** – 2 ed. – Belo Horizonte: Editora D’Plácido, 2019. p. 626-627.

reiterada e não esporádica, requerendo, ainda, a habilitação de seu prestador para a sua realização e a finalidade lucrativa da prestação.

A base de cálculo do ISS é a prestação de serviço, e o contribuinte, o prestador de serviço. A Lei Complementar 116, estabelece a alíquota máxima e mínima de ISS, sendo possível o município cobrar de 2 a 5% sobre o serviço prestado, limites esses estabelecidos para tentar frear a guerra fiscal que envolvia tais entes federativos, de certa forma relativamente parecida com a comentada acima no tema do ICMS.

Segundo o estudo “Estimativa da Carga Tributária Bruta no Brasil”⁴⁹, efetuado pelo Tesouro Nacional em 2018, o Governo Municipal arrecadou aos cofres públicos o montante de R\$ 62.126 milhões de reais a título de ISS, valor que representa cerca de 0,90% do PIB e 2,71% do total da arrecadação de tributos no Brasil em 2018.

2.5. DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS SOBRE O CONSUMO NO BRASIL

A nossa Carta Magna menciona, em seu artigo 149, que as contribuições sociais, conferem a competência de instituir dado tributo exclusivamente para a União.

As contribuições são espécies de tributos que tem como destinação o financiamento de gastos específicos, advindo no contexto de intervenção do Estado nos meios sociais e econômicos, sempre vinculados as realizações das políticas de governo.

Segundo Pereira e Seixas⁵⁰, é elemento chave a destinação para a composição das contribuições, sendo que representam ao mesmo tempo o motivo de instituição, o limite quantitativo e a finalidade do produto obtido, ocorrendo sua operação no nível das normas orçamentárias, cujo emprego é definir qual será a finalidade específica para as receitas advindas pelos entes federativos, e produzindo, assim, o equilíbrio entre as receitas e despesas públicas.

Paulo Ayres Barreto⁵¹, nesse sentido expõem que:

⁴⁹ TESOURO NACIONAL. **Estimativa da Carga Tributária Bruta no Brasil** – 2019. Brasília, 2020.

⁵⁰ PEREIRA, C. A. M. P. ; SEIXAS, L. F. M. . **O controle da destinação das contribuições sociais: uma análise da lei complementar n 110/2001**. REVISTA TRIBUTÁRIA E DE FINANÇAS PÚBLICAS , v. 137, p. 11-30, 2018.

⁵¹ BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 131.

Diferentemente dos impostos e das taxas, nas contribuições o foco reside na causa para a instituição do tributo, no exame da necessidade e adequação do tributo para o custeio de uma atividade estatal específica, sendo que as materialidades, quando referidas, configura mero limite adicional a ser respeitado. As receitas pública geradas com a arrecadação das contribuições são necessariamente vinculadas a órgão, fundo ou despesa, diversamente do que ocorre com os impostos, em que vínculo dessa natureza é vedado pela Constituição.

Com isso, podemos ressaltar que seria de imensa importância e necessidade a devida realização do controle da destinação dessas verbas arrecadadas a título de contribuições, sempre devendo ser observado as normas de competência, e observando os critérios pré-estabelecidos para sua plena legalidade e finalidade.

Com base nos ensinamentos dos ilustríssimos Paulo Ayres Barreto⁵², Leandro Paulsen⁵³ e Roque Antonio Carraza⁵⁴, o caráter finalístico adotado pelas contribuições impõem o entendimento de que a desvinculação entre o montante arrecadado e a finalidade a qual a contribuição foi proposta, não pode ser alterado ou rompido, sequer por meio de lei orçamentária, sendo que, caso haja essa desconexão, haveria o comprometimento estrutural da espécie tributária, que restará desnaturada da juridicidade necessária à sua exigência.

Com isso, podemos notar que qualquer arbitrariedade do poder público no sentido oposto ao exposto acima, afetaria a exigibilidade do tributo, tornaria o débito fiscal em indébito, surgindo a possibilidade de o contribuinte buscar a repetição em juízo, dado a essencialidade desta destinação específica ressaltada por diversos doutrinadores.

2.5.1. PIS e COFINS

No ordenamento brasileiro, são duas as contribuições sociais incidentes sobre o consumo, sendo elas: o Programas de Integração Social (“PIS”); e a Contribuição para o Financiamento da

⁵² BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 116 - 134.

⁵³ PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 13ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011. p. 109.

⁵⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 595 - 670

Seguridade Social (“COFINS”). Essas contribuições sociais, obtém respaldo no artigo 195, inciso I, da CF.

O PIS foi instituído pela Lei Complementar n.º 7, de 7 de setembro de 1970, e posteriormente unificado ao Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (“Pasep”) através da Lei Complementar n.º 26, 11 de setembro de 1975. Já, no que tange ao COFINS, sua origem se deu com fulcro na Lei Complementar n.º 70, de 30 de dezembro de 1991.

Diante da diversidade normativa que complementa essas contribuições supracitadas, Peixoto⁵⁵ compara o panorama legislativo atual do PIS/Pasep e COFINS a uma “**colcha de retalhos**” e expõe que em relação aos regimes cumulativos e não cumulativos haveria “[...] mais de vinte leis ordinárias, cerca de cinquenta decretos executivos, mais de setenta Instruções Normativas, cerca de cem atos declaratórios executivos, 18 portarias e quase 3.500 soluções de consultas (muitas delas contraditórias entre si)”.

A CF classifica o PIS em três principais modalidades de incidência, sendo elas incidentes sobre: (i) Receita ou o faturamento; (ii) Folha de pagamento; e (iii) Importações. Já no tocante a COFINS, há duas principais possibilidades, sendo elas: (i) Receita ou o faturamento; e (ii) Importações.

De acordo com os ensinamento da Rosângela Ayres⁵⁶:

Pode se classificar a incidência das contribuições do PIS e da COFINS, em polifásica ou monofásica. Entende-se que a classificação em incidência polifásica ou monofásica toma como referência a cadeia produtiva, portanto, o conjunto de etapas de atividades produtivas integradas e consecutivas.

A modalidade de incidência mais comum, e de grande impacto nas relações de consumo, é a modalidade de incidência sobre a receita ou faturamento. Nessas modalidades as contribuições possuem como fato gerador o faturamento mensal da pessoa jurídica.

⁵⁵ PEIXOTO, M. M. Apresentação. In: BERGAMINI, A. et al. PEIXOTO, M. M. (coord.). **PIS e COFINS na teoria e na prática: uma abordagem completa dos regimes cumulativos e não cumulativos**. São Paulo: MP, 2010.

⁵⁶ AYRES, Rosângela Mesquita; SZUSTER, Natan. **PIS/PASEP, COFINS E EFD-contribuições: aplicação da legislação na contabilidade tributária - percepção de especialistas em tributos**. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, [S.l.], p. 222-255.

O conceito de faturamento adotado atualmente para o PIS/Pasep e a COFINS, nessa modalidade, compreende a receita bruta de que trata o artigo 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, alterado pela Lei nº 12.973, de 2014, que dispõe:

Artigo 12. A receita bruta compreende
I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;
II - o preço da prestação de serviços em geral;
III - o resultado auferido nas operações de conta alheia;
IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.

Dentro desse conceito de faturamento, existem algumas permissões de abatimentos do montante total, sendo eles trazidos inicialmente pelo parágrafo 1º, da lei supracitada, conforme abaixo:

§ 1º A receita líquida será a receita bruta diminuída de:
I - devoluções e vendas canceladas;
II - descontos concedidos incondicionalmente;
III - tributos sobre ela incidentes; e
IV - valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do artigo 183 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações vinculadas à receita bruta.

Essas exclusões essas permitidas pois, de fato, não houve acréscimo de receita bruta, como no caso de vendas canceladas, nas quais, por princípios contábeis, se faz necessário o registro de todas as vendas. Nesse caso, ocorrendo algum cancelamento ou devolução, é registrado o devido valor em conta aparte da receita bruta, motivo pelo qual a norma exposta prevê a sua eliminação do valor a ser tributado.

A mesma sistemática ocorre com descontos incondicionais, (i.e. descontos em nota fiscal) no qual o cliente não irá pagar aquele valor e, com isso, a empresa não irá receber em caixa esse determinado valor. Contudo, novamente, por princípios contábeis se faz necessário o registro em contas apartadas.

Já referente a modalidade de incidência sobre folha de pagamento, hipótese exclusiva da contribuição PIS, a contribuição tem sua incidência sobre o montante pago a título de folha de salários, exclusivamente de entidades sem fins lucrativos, que sejam classificadas como isentas, imunes ou dispensadas. Essa incidência exclusiva das entidades sem fins lucrativos tem como base normativa a Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, artigo 13, incisos I a X.

A Medida Provisória acima referida, traz um rol de entidades que deverão contribuir com essas formas de incidência, em seus artigos 13º e 13-A, que expõem:

Artigo 13. A contribuição para o PIS/PASEP será determinada com base na folha de salários, à alíquota de um por cento, pelas seguintes entidades:

I - templos de qualquer culto;

II - partidos políticos;

III - instituições de educação e de assistência social a que se refere o artigo 12 da Lei no 9.532, de 10 de dezembro de 1997;

IV - instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, a que se refere o artigo 15 da Lei no 9.532, de 1997;

V - sindicatos, federações e confederações;

VI - serviços sociais autônomos, criados ou autorizados por lei;

VII - conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas;

VIII - fundações de direito privado e fundações públicas instituídas ou mantidas pelo Poder Público;

IX - condomínios de proprietários de imóveis residenciais ou comerciais; e

X - a Organização das Cooperativas Brasileiras - OCB e as Organizações Estaduais de Cooperativas previstas no artigo 105 e seu § 1º da Lei no 5.764, de 16 de dezembro de 1971.

Artigo 13-A. São isentos da contribuição para o PIS/Pasep de que trata o artigo 13 desta Medida Provisória a Academia Brasileira de Letras, a Associação Brasileira de Imprensa e o Instituto Histórico e Geográfico Brasileiro. (Incluído pela Lei nº 13.353, de 2016) (Produção de efeito)

Conforme o dispositivo, o valor da contribuição sobre a folha de pagamento dar-se-á pela aplicação da alíquota de 1% sobre o montante pago a título de folha de pagamento de salários do mês corrente.

Cabe ressaltar que as entidades elencadas acima estariam isentas das contribuições sobre seu faturamento, entretanto, esta isenção está restrita às atividades principais da instituição, ou seja, ao *core*. Por exemplo, caso um templo religioso, seja ele qual for, possua alguma loja para venda de livros entre outros, todo o faturamento oriundo desta atividade será tributado normalmente.

Quando falamos da terceira modalidade de incidência, sobre importações, verificamos que essa modalidade foi introduzida pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, uma lei ordinária oriunda da Medida Provisória de nº 164, de 29 de janeiro de 2004. Essas legislações citadas foram responsáveis por introduzir no ordenamento tributário brasileiro duas novas contribuições sociais, sendo elas agora incidentes sobre a importação de produtos ou serviços advindos do exterior, chamadas de PIS/Pasep - Importação e COFINS-Importação.

Vale ressaltar que podemos encontrar os fundamentos da incidência de contribuições sociais na Constituição, nos artigos 149, §2º, II e 195, IV, no conforme trecho abaixo:

Artigo 149. § 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Artigo 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Segundo os ensinamentos de Gabriel Troianelli⁵⁷, apesar de as contribuições sociais incidentes sobre as importações terem recebidos as mesmas nomenclaturas empregada por outras contribuições sociais, COFINS e PIS, e possuam as mesmas destinações normativas, elas não devem ser confundidas entre si. Com efeito, as suas características intrínsecas as diferem das tradicionais contribuições do PIS e da COFINS, e com isso, fazem com que as novas contribuições sejam consideradas tributos de natureza distinta de seus homônimos.

Podemos notar que uma das grandes diferenças sobre elas é o contribuinte. Enquanto os contribuintes do PIS e da COFINS só podem ser pessoas jurídicas de direito privado (artigo 2º, Lei 9.718/98), no COFINS-importação e PIS-importação podem ser configurados no campo passivo tanto as pessoas físicas quanto jurídicas (artigo 5º, Lei 10.865/04).

As contribuições PIS e COFINS importação tem como seu fato gerador as entradas de bens estrangeiros no território nacional; ou o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado.

2.5.1.1. Regimes Vigentes

O PIS e a COFINS incidem sob os regimes cumulativos, não cumulativos, de substituição tributária, monofásicos, alíquotas zero, por volume, sobre importação, entre outros.

⁵⁷ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. **A Inconstitucionalidade Parcial das Contribuições Criadas pela MP 164 – PIS - importação e COFINS - importação**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, n. 103, p. 61, abril. 2004. Mensal. ISSN 1413-7097.

Inicialmente, as referidas contribuições sociais eram cobradas sob o regime da cumulatividade, sob a disciplina da lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, dado que as contribuições incidiam sobre cada uma das etapas da cadeia produtiva, criando assim o denominado **efeito cascata**.

Posteriormente, por força das Leis Ordinárias n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, as referidas contribuições sociais passaram a incidir sob a sistemática da não-cumulatividade, a qual é operada através da redução da base de cálculo mediante a dedução de custos e despesas referentes às fases anteriores.

Na visão de Barros e Silva e Gassen⁵⁸, podemos concluir que o tributo é cumulativo quando incide sobre cada fase do processo produtivo em seu total, em outras palavras, quando o tributo incide sobre o valor integral de um bem cada vez que ele for transacionado.

Yamashita⁵⁹ ressalta que o regime da não cumulatividade seria um dos temas mais debatidos, principalmente no tocante a permissão das compensações oriundas de créditos de bens e serviços com os débitos do relativos ao tributo.

Na sequência iremos abordar brevemente os regimes de apuração de PIS e COFINS encontrados no nosso ordenamento jurídico e suas particularidades.

2.5.1.1.1. Regime Cumulativo

Com base na legislação supracitada, no regime cumulativo a base de cálculo das contribuições mencionadas anteriormente é a soma das receitas operacionais brutas da pessoa jurídica, sem a possibilidade de quaisquer deduções em relação a custos, despesas e encargos incorridos no exercício de suas atividades.

As alíquotas de contribuição para o PIS/Pasep e COFINS são, respectivamente, de 0,65% e de 3%. Existem alguns critérios para a classificação das pessoas jurídicas que terão de se enquadrar nesse regime.

⁵⁸ DE BARROS E SILVA, Rafael Santos; GASSEN, Valcir. **Quem pode menos paga mais: tributação sobre o consumo no Brasil e democracia**. Revista Brasileira de Direito, Passo Fundo, v. 7, n. 2, p. 167-199.

⁵⁹ YAMASHITA, D. **Da não-cumulatividade do PIS e da COFINS e o conceito de insumos**. In: GAUDÊNCIO, S. C. et al. Fundamentos do PIS e da COFINS: e o regime jurídico de não-cumulatividade. São Paulo: MP, 2007.

As pessoas jurídicas de direito privado, e as que lhe são equiparadas pela legislação do imposto de renda, que apurem o IRPJ com base no Lucro Presumido ou Arbitrado estão sujeitas à apurarem o PIS e a COFINS no regime cumulativo.

Cabe ressaltar que as instituições financeiras são obrigadas a apurarem seu IRPJ com base no Lucro Real, de acordo com a Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, artigo 5º, III, em que diz:

Artigo 5º Sem prejuízo do pagamento mensal do imposto sobre a renda, de que trata o artigo 3º, desta lei, a partir de 1º de janeiro de 1993, ficarão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas:

III - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;

E, mesmo sendo apurado com base no Lucro Real, as instituições financeiras são também contribuintes da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS no regime de apuração cumulativa, com base nas Lei nº 9.718, de 1998, artigo 3º, §§ 6º, 8º e 9º c/c Lei nº 12.715, de 17 de dezembro de 2012, artigo 70 c/c Lei nº 8.212, de 1991, artigo 22, § 1º; Lei nº 10.637, de 2002, artigo 8º, inciso I; Lei nº 10.833, de 2003, artigo 10, incisos I e VI, e artigo 15, inciso V, com redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005, e artigo 43; Lei nº 12.350, de 2010, artigo 16).

Ademais, por força do artigo 18 da Lei 10.684/2003, a alíquota aplicada da COFINS fica elevada para 4% para as pessoas jurídicas referidas nos §§ 6º e 8º do artigo 3 da Lei 9.718/1998, sendo elas: bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência privada abertas e fechada; e Pessoas jurídicas que tenham por objeto a securitização de créditos.

2.5.1.1.2. Regime Não Cumulativo

Os regimes de incidência da contribuição para o PIS e da COFINS foram instituídos em dezembro de 2002 e fevereiro de 2004, respectivamente. O diploma legal da contribuição para o PIS não cumulativa é a Lei 10.637/2002, e o da COFINS a Lei 10.833/2003.

A particularidade desse regime é que nele é permitido o desconto de créditos apurados com base em custos, despesas e encargos da pessoa jurídica incorridos no desenvolvimento da atividade da empresa.

São permitidos créditos de itens adquiridos de outra pessoa jurídica, assim como custos e despesas efetivamente pagos a outras empresas do país, entre outras despesas relacionadas a operação da empresa. Segundo as normas vigentes são também considerados originadores de créditos os: (i) Bens ou serviços utilizados como insumos, sendo ele para a produção de um produto destinado a venda ou para a prestação de serviço; (ii) Bens adquiridos para revenda; (iii) Energia elétrica; (iv) Aluguéis de prédios, equipamentos e máquinas pagos para pessoa jurídica; (v) Fretes e armazenamento na operação de venda; (vi) Depreciação de bens e benfeitorias em edificações próprias; (vii) Devoluções de vendas; (viii) Peças e serviços de manutenção; (ix) Vale-transporte, alimentação e uniformes dos colaboradores.

Cabe salientar que existe o julgamento da essencialidade de determinada despesa para que a Receita Federal aceite-a como originadora de créditos nesse regime. A jurisprudência tem ressaltando que as despesas que sejam consideradas insumos para a produção ou execução do produto/serviço possa ser utilizada como originadora de crédito.

Conforme aborda Ferreira⁶⁰, insumo seria o “[...] elemento que entra no processo de produção de mercadorias ou serviços: máquinas e equipamentos, trabalho humano, etc.; fator de produção.”, sendo esse o conceito mais aceito atualmente.

Podemos encontrar algumas indicações do que a Receita Federal (“RFB”) considera por ser insumo no artigo 172 da Instrução Normativa RFB nº 1911, de 11 de outubro de 2019, destacamos aqui o que a RFB não considera ser insumo e, com isso, não ser passível de créditos, sendo eles:

Artigo 172. (...)

⁶⁰ FERREIRA, A. B. H. **Novo dicionário Aurélio da língua portuguesa**. 4. ed. Curitiba: Positivo, 2009.

§ 2º Não são considerados insumos, entre outros:

I - bens incluídos no ativo imobilizado;

II - embalagens utilizadas no transporte do produto acabado;

III - bens e serviços utilizados na pesquisa e prospecção de minas, jazidas e poços de recursos minerais e energéticos;

IV - bens e serviços aplicados na fase de desenvolvimento de ativo intangível que não chegue a ser concluído ou que seja concluído e explorado em áreas diversas da produção ou fabricação de bens e da prestação de serviços;

V - serviços de transporte de produtos acabados realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica;

VI - despesas destinadas a viabilizar a atividade da mão-de-obra empregada no processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, cursos, plano de seguro e seguro de vida, ressalvado o disposto no inciso VI do artigo 181;

VII - bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos em operações comerciais; e

VIII - bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos nas atividades administrativas, contábeis e jurídicas da pessoa jurídica.

Já quando analisamos a jurisprudência, segundo informações retiradas do Resp. 1.810.630, o entendimento do relator ministro Herman Benjamin, foi de que é preciso que a despesa tenha sido feita com elementos que tenham aplicação direta na elaboração do produto ou na prestação de serviços para que ela seja considerada insumo e, portanto, seja dedutível da base de cálculo do PIS e COFINS.

As alíquotas da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS são, respectivamente, de 1,65% e de 7,6%. As pessoas jurídicas de direito privado, e as que lhe são equiparadas pela legislação do imposto de renda, que apuram o IRPJ com base no Lucro Real estão sujeitas à incidência não cumulativa, exceto as abordadas no tópico anterior, instituições financeiras e fins, que trata a Lei 7.102/1983, e as sociedades cooperativas (exceto as sociedades cooperativas de produção agropecuária e as sociedades cooperativas de consumo).

Cabe ressaltar que o Decreto nº 8.426, de 01/04/2015, restabeleceu as alíquotas do PIS e COFINS sobre receitas financeiras, inclusive decorrentes de operações realizadas com a finalidade de *hedge* (proteção), auferidas por pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não-cumulativa das referidas contribuições, sendo as alíquotas aplicadas de 0,65% e 4%, respectivamente.

Se aplica, também, essa tributação inclusive às pessoas jurídicas que tenham apenas parcela de suas receitas submetidas ao regime de apuração não-cumulativa da Contribuição para o PIS e da COFINS.

2.5.1.1.3. Regimes Especiais

A característica comum dos regimes especiais são alguma diferenciação do legislador em relação à forma de apuração da base de cálculo das contribuições, podendo ou não ser também diferenciado pelas alíquotas aplicadas.

A grande maioria dos regimes especiais se dá em relação a tipologia da receita e não sob a pessoa jurídica, fazendo com que a pessoa jurídica calcule ainda as contribuições no regime cumulativo e não-cumulativo, a depender da receita auferida. Podemos, de modo geral, subdividir os regimes especiais em:

a. Base de cálculo diferenciadas e alíquotas diferenciadas

Nessa subdivisão podemos encontrar as instituições financeiras, as entidades sem fim lucrativos e as pessoas jurídicas de direito público interno.

Estão excluídas da incidência pelo regime não-cumulativo, as instituições financeiras - de modo inclusivo as cooperativas de crédito, e as pessoas jurídicas que possuem como objeto principal a securitização de créditos imobiliários, financeiros e agrícolas. Essas pessoas elencadas possuem o direito a deduções específicas para apuração da sua base de cálculo, que incide sobre o total das receitas. Ademais, elas estão sujeitas à alíquota de 4% para cálculo da COFINS. Cabe ressaltar que a alíquota da COFINS de 4% aplica-se aos Agentes Autônomos de Seguros Privados e às Associações de Poupança e Empréstimo, conforme observado na ADI SRF nº 21, de 2003.

As pessoas jurídicas acima expostas, com fundamento na Lei nº 9.718, de 1998, artigo 3º, §§ 6º a 9º, poderão na determinação da base de cálculo das contribuições mencionadas, além das exclusões e deduções mencionadas no § 5º, poderão excluir ou deduzir: (i) despesas incorridas nas operações de intermediação financeira; (ii) despesas de obrigações por empréstimos, para repasse, de recursos de instituições de direito privado; (iii) deságio na colocação de títulos; (iv) perdas com títulos de renda fixa e variável, exceto com ações; (v) perdas com ativos financeiros e mercadorias, em operações de hedge, entre outras.

Em relação as entidades sem fins lucrativos, elas ficam sujeitas a incidência de PIS sobre a base da folha salarial, à alíquota de 1%, conforme exposto anteriormente.

Já as Pessoas Jurídicas de Direito Público Interno, calculam suas contribuições para o PIS por meio com base das receitas correntes arrecadadas e, também, das transferências correntes e de

capital recebidas, essas receitas não estão sujeitas a contribuição para o COFINS, conforme exposto na lei 9.715, de 1998, artigo 2º, III; artigo 7º; e artigo 15.

b. Base de cálculo diferenciadas

As empresas de Factoring estão obrigadas a apurar seu imposto de renda pela sistemática do Lucro Real, conforme lei nº 9.718, artigo 14, inciso VI, e, por isso, estariam sujeitas a sistemática da não-cumulatividade. Assim, devem calcular sua contribuição para o PIS/Pasep com a aplicação da alíquota de 1,65% e a COFINS com a aplicação da alíquota de 7,6%, sendo considerado receita bruta o valor da diferença entre o valor de aquisição e o valor de face do título ou direito creditório adquirido.

As operações de câmbio, efetuadas por instituições financeiras autorizada pelo Banco Central do Brasil, estão sempre sujeitas a apuração das contribuições pelo regime de incidência cumulativo, conforme estabelece Lei nº 10.637 de 2002, artigo 8º, inciso I e Lei nº 10.833 de 2003, artigo 10, inciso I).

São utilizadas as alíquotas de 0,65% para a contribuição para o PIS e 4% para a COFINS, sendo considerado a base de cálculo a diferença positiva entre o preço de venda e o preço de compra da moeda estrangeira, conforme estipulado pela Lei nº 9.718 de 1998, artigo 3º, §4º.

Em relação as receitas relativas às operações de venda de veículos seminovos, tanto contraídos para revenda, como recebidos como parte do pagamento da venda de veículos, quando recebidas por pessoas jurídicas que obtenham como objeto social a compra e venda de veículos automotores, estarão sujeitos ao regime de incidência cumulativo, conforme expõem a Lei nº 10.637 de 2002, artigo 8º, inciso VII, alínea c e Lei nº 10.833 de 2003, artigo 10º, inciso VII, alínea c), podendo ser equiparadas como operação de consignação, para efeitos tributários.

As operações de comercialização de energia elétrica, no ambiente do Mercado Atacadista de Energia Elétrica (MAE), por meio das pessoas jurídicas submetidas ao regime especial de que trata o artigo 47 da Lei nº 10.637, de 2002, estão sujeitas ao regime de incidência cumulativo.

c. Substituição Tributária

Os importadores e fabricantes de cigarros são sujeitos ao recolhimento do PIS e da COFINS, na condição de contribuintes e substitutos dos comerciantes varejistas e atacadistas do cigarro.

Conforme determina o artigo 29, da Lei 10.865/2004 e, também, o artigo 62 da Lei 11.196/2005, as bases de cálculos da contribuição para o PIS e da COFINS serão obtidas por meio da multiplicação do preço fixado para a venda do cigarro no varejo e também no atacado, multiplicado por coeficiente estabelecidos nas respectivas leis.

Os fabricantes e os importadores de veículos descritos nos códigos 8432.30 e 87.11 da TIPI estarão obrigados a contribuir o PIS e a COFINS, na condição de contribuintes substitutos, sobre as vendas feitas a comerciantes varejistas. A base de cálculo será calculada sobre o preço de venda da pessoa jurídica fabricante.

d. Alíquotas Concentradas e Reduzidas

Alguns produtos foram escolhidos pelo legislador para serem tributados a alíquotas diferenciadas, sendo eles: Combustíveis, Querosene de aviação, Produtos farmacêuticos, Veículos e pneus novos de borracha, Bebidas, Embalagens e Biodiesel.

Já alguns outros produtos foram escolhidos pelo legislador para serem tributados a alíquotas reduzidas, sendo eles: nafta petroquímica, papel imune, destinado a impressão de periódicos, papel destinado à impressão de jornais, determinados produtos hortícolas e frutas, aeronaves, suas partes, peças entre outros, sêmens e embriões, Zona Franca de Manaus, concessionários de veículos, fertilizantes, defensivos agrícolas e outros, gás natural canalizado, carvão mineral, produtos químicos e farmacêuticos, livros, combustíveis, bebidas e embalagens, receitas financeiras, Programa de Inclusão Digital e outros Regimes Especiais.

2.5.1.2. Da Incidência monofásica e plurifásica sobre o consumo

Em relação ao regime monofásico, conhecido também como concentrado, consiste em sistemática parecida com à substituição tributária, porque atribui a determinado contribuinte o encargo pelo tributo que seria devido em toda a cadeia de um bem. Podemos verificar como exemplo, a Lei 10.147/2000, que originou o regime concentrado para produtos de higiene pessoal, medicamentos e cosméticos, tornando as indústrias e importadores desses produtos encarregados

pelo recolhimento das contribuições do PIS e da COFINS, que seriam incidentes sobre toda a cadeia de produção e consumo, sendo efetuado mediante a aplicação de uma alíquota única de 12,50%, e reduzindo a zero as alíquotas das contribuições para revendedores e varejistas dessas cadeias.

Com isso, os distribuidores de remédios e as farmácias ficam desobrigados a recolherem as devidas contribuições desses produtos, pois sua carga foi toda paga por meio da contribuição dos fabricantes e importadores. Porém, cabe ressaltar, que os revendedores e varejistas devem recolher as devidas contribuições originárias das demais receitas não englobadas no modelo monofásico.

O regime monofásico do PIS e da COFINS consiste em mecanismo semelhante à substituição tributária, pois atribui a um determinado contribuinte a responsabilidade pelo tributo devido em toda cadeia produtiva ou de distribuição subsequente.

Já, no tocante a sistemática plurifásica, todos os pertencentes da cadeia produtiva devem efetuar a contribuição das contribuições, não havendo um só na cadeia que recolham para os demais. Cabe ressaltar que, nessa situação, é permitido se aproveitar dos valores pagos pelos componentes da cadeia anteriores (tomar crédito) conforme abordado acima, com isso, cada pertencente da cadeia nessa modalidade contribui somente com o que adicionou de valor ao produto, sendo arcada toda essa incidência de valores pelo consumidor final na hora da compra desse bem. Verificamos assim que, cadeias mais longas de produção contribuem com mais do que cadeias mais curtas.

2.5.2. Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE

Conforme previstos no artigo 149 da CF, que expõe:

Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no artigo 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

As Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE são tipos de contribuições especiais de competência exclusiva da União, sendo elas tributos de natureza extrafiscal e de arrecadação vinculada .

Nos ensina Ives Gandra da Silva Martins⁶¹ que:

A contribuição de intervenção no domínio econômico deve respeitar a livre iniciativa (caput do artigo 170 e inciso II) a livre concorrência (inciso IV do artigo 170) e o planejamento meramente indicativo para o setor privado (artigo 174)". Como se percebe, sendo a contribuição de intervenção no domínio econômico instrumento de planejamento econômico, à nitidez, não pode ser utilizada de forma determinante para o setor privado, e, principalmente, para seguimentos que não estejam desregulador, descompassados ou vivenciando evidente crise de competitividade ou de subsistência. Sendo um instrumento interventivo, apenas pode ser adotado excepcionalmente e quando detectado o desequilíbrio de mercado que deva ser superado. Caso contrário, a contribuição conformaria uma forma de planejamento determinante para o seguimento privado, o que vale dizer, se tornaria um tributo maculador da Lei Suprema.

Advindo a publicação da Emenda Constitucional 33/2001, a União instituiu duas Contribuições Sobre o Domínio Econômico, sendo elas: (i) CIDE sobre Royalties e (ii) CIDE sobre Combustíveis.

2.5.2.1. CIDE sobre Royalties

A Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico sobre *royalties* foi instituída pela Lei nº 10.168/2000 e posteriormente regulamentada pelo Decreto nº 4.195, de 11.04.2002.

No que refere ao contribuinte, serão eles as pessoas jurídicas que possuam licença de uso ou adquiram conhecimentos tecnológicos do exterior, bem como a contratante de serviços que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior.

Conforme artigo 10, do Decreto 4.195, de 11.04.2002, que expõe:

Artigo 10. A contribuição de que trata o artigo 2o da Lei no 10.168, de 2000, incidirá sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de royalties ou remuneração, previstos nos respectivos contratos, que tenham por objeto:

- I - fornecimento de tecnologia;
- II - prestação de assistência técnica:
 - a) serviços de assistência técnica;
 - b) serviços técnicos especializados;
- III - serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes;
- IV - cessão e licença de uso de marcas; e

⁶¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Limites constitucionais às contribuições no domínio econômico.**

V - cessão e licença de exploração de patentes.

A CIDE *royalties* tem como sua base de incidência os montantes pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, sendo eles remetidos a título de royalties ou remuneração previamente acordada nos contratos relativos ao fornecimento dessa tecnologia, prestação de serviços de assistência técnica, cessão e licença de exploração de patentes. Ainda, com base na Lei 10.168/2000, em seu artigo 2º, § 4º, a CIDE terá como alíquota da contribuição de 10%, sobre o montante acima exposto.

2.5.2.2. CIDE sobre Combustíveis

A Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico sobre Combustíveis foi instituída pela Lei nº 10.336/2001, e posteriormente regulamentada pelo Decreto nº 4.565/2003, de 01.01.2003.

Serão contribuintes da CIDE o produtor, o formulador e o importador, pessoa física ou jurídica, dos combustíveis líquidos relacionados no artigo 3º, da lei 10.336/2001, que expõe:

Artigo 3o A Cide tem como fatos geradores as operações, realizadas pelos contribuintes referidos no artigo 2o, de importação e de comercialização no mercado interno de:

I – gasolinas e suas correntes;

II - diesel e suas correntes;

III – querosene de aviação e outros querosenes;

IV - óleos combustíveis (fuel-oil);

V - gás liqüefeito de petróleo, inclusive o derivado de gás natural e de nafta; e

VI - álcool etílico combustível.

Cabe salientar que CIDE não incidirá sobre as receitas de exportação dos produtos relacionados acima. E ficam isentos os produtos vendidos a empresa comercial exportadora, conforme definida pela ANP, com o fim específico de exportação para o exterior, conforme ressaltado no artigo 3º e 10 dessa mesma lei.

A CIDE Combustíveis não possui uma alíquota fixa para aplicação nas bases de cálculo, mas sim uma contribuição estipulada em moeda corrente para cada tipo de combustível que terá como base do cálculo o metro cúbico ou tonelada do mesmo.

Com a enorme variedade de tipos de combustíveis, é de suma importância, quando necessário, consultar o Decreto 4.565/2003, que regulamentou a CIDE Combustíveis, no intuito da aplicação correta de suas alíquotas específicas.

2.5.3. Das Demais Contribuições

Ao analisarmos os dados da Receita Federal do Brasil⁶², identificamos diversas contribuições sociais sobre base de bens e serviço nas quais há pouca representatividade no total arrecadado, cerca de 4% do total da receita tributária arrecadada em 2005.

São as seguintes contribuições: Simples Nacional, CSLL-Lucro Presumido, Contribuição Previdenciária sobre Faturamento, INSS – Comercialização de Produção Rural, INSS - Clubes de Futebol, Receita de Participação em Seguro DPVAT, Adicional ao frete para renovação da marinha mercante - “AFRMM”, Contribuição sobre Receita de Empresas de Telecomunicação, Contribuição Sobre a Receita de Concessão e Permissão de Energia Elétrica, Receita de Distribuição Audiovisuais por Prestador de Serviço, Contribuição sobre as Lojas Francas, Contribuição sobre o Faturamento de Empresas de Informática, Contribuição sobre Selo de Controle, Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional - “CONDECINE”, Contribuição sobre a Arrecadação de Fundos de Investimento Regionais, Contribuição para o Fomento da Radiodifusão Pública, Contribuição sobre Apostas em Competições Hípicas, Contribuição sobre Jogos de Bingo.

Dado a baixa relevância arrecadatória exposta nos relatórios da Receita Federal, não iremos abordar mais profundamente essas contribuições, mas somente iremos considerá-las para nossos cálculos de impactos sobre o consumo mais adiante.

2.5.4. Da seletividade tributária.

A seletividade tributária visa impactar o tipo de consumo, partindo de um princípio que pessoas com um maior poder aquisitivo consomem mais produtos não essenciais, supérfluos, e por possuírem uma renda maior, deveriam arcar com uma carga tributária mais elevada.

De acordo com os ensinamentos da Alessandra Teixeira⁶³:

[...] a seletividade é um instrumento da pessoalidade no que tange à tributação sobre o consumo. Em verdade, a seletividade consiste em uma tributação mais onerosa dos produtos supérfluos ou suntuosos, em contrapartida de uma taxaço

⁶² RECEITA FEDERAL. **Carga Tributária no Brasil – 2014** (Análise por Tributo e Bases de Incidência). Brasília, 2020.

⁶³ TEIXEIRA, Alessandra Machado Brandão. **A Tributação sobre o consumo e a democracia participativa: uma análise tardia, mas necessária.**

mais benéfica dos produtos considerados de primeira necessidade ou básicos, vitais à existência humana.

Com esse argumento, produtos menos essenciais são sobretaxados, visando financiar os cofres públicos por meio de produtos eleitos como não essenciais. Entretanto, quando é aplicado esse princípio da capacidade contributiva aos impostos indiretos, surgem questões relacionadas à capacidade contributiva verdadeiramente atingida, quando nos tratamos de tributação sobre o consumo. Para a finalidade do princípio da seletividade, as características do contribuinte de direito mostram-se indiferentes, dado seu efeito se recair sobre o consumidor final.

Cabe salientar que, a expressão **capacidade contributiva**, apesar de amplamente utilizada pelos tributaristas, não se encontra expressamente no texto constitucional. Na realidade, a CF somente ressalta que, sempre que possível, os impostos devem ter caráter pessoal e ser graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, de acordo com o artigo 145, § 1º, CF.

A expressão positivada que encontramos no ordenamento jurídico é **capacidade econômica**. Entretanto, o princípio mais recorrente na doutrina é o princípio da capacidade contributiva.

Conforme nos ensina Baleeiro, a capacidade contributiva se sustenta, justamente, na idoneidade econômica passível de sujeição à incidência tributária. Nesse sentido, ressalta que o legislador, ao atribuir quais são os fatos geradores, presume que certos fatos econômicos são indicativos de capacidade contributiva. Conforme expõe o autor:

A capacidade contributiva do indivíduo significa sua **idoneidade econômica** para suportar, sem sacrifício do indispensável à vida compatível com a dignidade humana, uma fração qualquer do custo total de serviços públicos. Não podendo medi-la em todos os casos, nem contando com a inteira sinceridade do contribuinte, o legislador estabelece, através do fato gerador de cada imposto, um sistema de indícios e presunções dessa capacidade fiscal. A propriedade de imóveis ou de riquezas imobiliárias, como a ações de sociedades anônimas, títulos públicos, etc., o recebimento de herança, a aquisição de bens, a percepção de rendas, a celebração de atos jurídicos, a despesa, sobretudo, a que não se refere à existência, são elementos indiciários de capacidade contributiva.⁶⁴

⁶⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à Ciência das Finanças**. 8ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1972. p.272.

Em suma, o princípio da seletividade importa na distinção das alíquotas tributárias, conforme a essencialidade, necessidade, de uma mercadoria de acordo com a grande parte de população de determinada localidade. Nas palavras de Baleeiro:

[...] a discriminação ou sistema de alíquotas diferenciadas por espécies de mercadorias, como adequação do produto à vida do maior número de habitantes do País. As mercadorias essenciais à existência civilizada deles devem ser tributadas mais suavemente, ao **passo que as maiores alíquotas devem ser reservadas os produtos de consumo restrito, isto é, o supérfluo das classes de maior poder aquisitivo.**⁶⁵

Conforme expôs à época que atuava no Superior Tribunal de Justiça, o ex-Ministro do Supremo Tribunal de Justiça, Teori Albino Zavascki, em voto vencedor proferido no REsp 1087925, entendeu que nos casos de tributos dirigidos pela seletividade, as alíquotas seriam reduzidas ou majoradas em função da necessidade ou superfluidade de um dado bem, ressaltando que a fixação da alíquota se guia pela destinação ou pelo fim do bem, pelo qual é possível identificar “[...] se um material de consumo serve à própria manutenção da vida humana ou ao simples prazer e satisfação individual [...]”⁶⁶, em consonância com o previsto no texto constitucional.

Podemos entender que a seletividade é um mecanismo instituído em nossa Constituição para tentar proporcionalizar a arrecadação baseado na característica do contribuinte. Caso esse determinado contribuinte possua uma renda excessiva, suas necessidades básicas de consumo já estão supridas e ainda lhe resta um grande excedente, que é gasto em coisas não consideradas necessárias para sua sobrevivência. Nosso ordenamento jurídico entende que esse contribuinte pode contribuir mais para o financiamento do Estado.

⁶⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Forense, Rio de Janeiro, 1984, p 206.

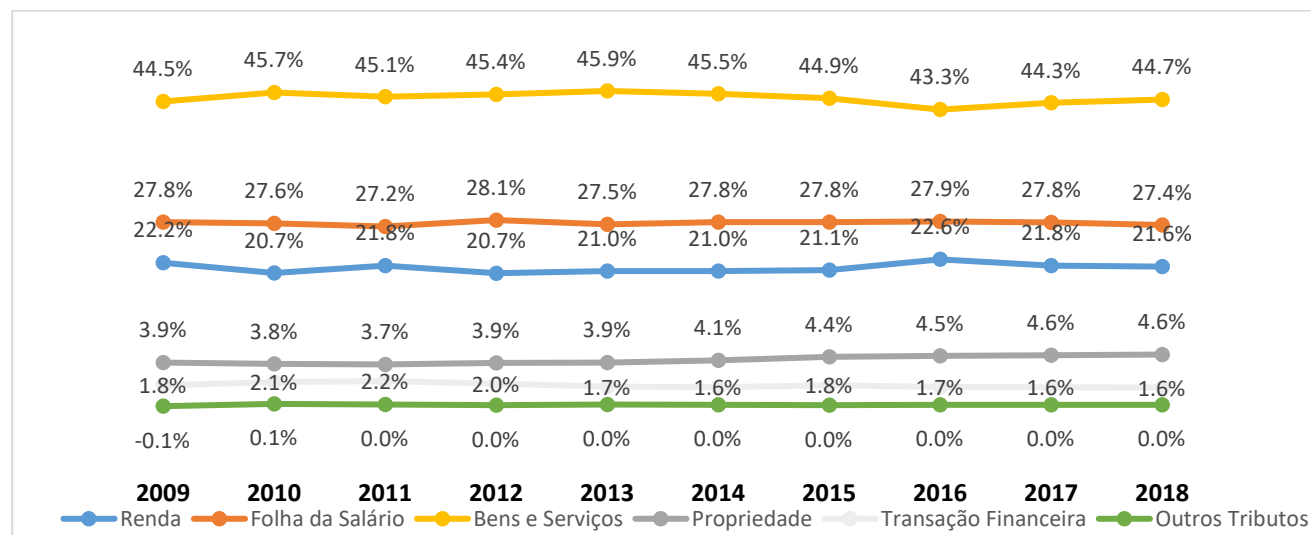
⁶⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1087925. Relator: Ministro Teoria Albino Zavascki. **Diário de Justiça**: Brasília, 30 de junho de 2011.

2.6. DOS IMPACTOS DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS NA TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO

2.6.1. Dos Tributos

Conforme abordado acima, observamos que a tributação sobre o consumo no Brasil é a principal fonte de arrecadação do Estado, correspondendo, em 2018, a um montante de 44,28% do total arrecadado, conforme exposto pela Receita Federal do Brasil⁶⁷ em seu relatório anual “Carga Tributária no Brasil do ano de 2018”, sendo observado uma constante arrecadação média de 45% nos anos de 2009 a 2018, conforme podemos verificar no gráfico abaixo, com a evolução histórica dos tipos de base de arrecadação retiradas do relatório elaborado pela Receita Federal do Brasil⁶⁸.

Gráfico 3 - Evolução Histórica da Participação das Bases de Incidência na Arrecadação Total - 2009 a 2018



Fonte: Elaboração Própria baseado no Relatório da Receita Federal 2018

Quando comparamos com os países mundo afora, com base no relatório da OCDE, “*OCDE Revenue Statistic*”, composto por uma análise de 36 países, podemos verificar que a média da

⁶⁷ RECEITA FEDERAL. *Carga Tributária no Brasil – 2018* (Análise por Tributo e Bases de Incidência). Brasília, 2020.

⁶⁸ RECEITA FEDERAL. *Carga Tributária no Brasil – 2018* (Análise por Tributo e Bases de Incidência). Brasília, 2020.

participação da base de incidência do consumo na arrecadação total encontrada nesses países é em torno de 32% contra torno de 45% encontrado no Brasil.

Conforme expõem Valcir Gassen⁶⁹:

[...] observa-se que no Brasil a distribuição do ônus tributário Não se dá de modo homogêneo. Estudos do IPEA têm demonstrado que o Sistema tributário brasileiro tributa proporcionalmente mais os mais pobres, Sendo, portanto, marcado pela progressividade dos impostos. Tomando como base o salário mínimo, por exemplo, observa-se que As famílias com renda de até dois salários mínimos pagam 48,8% da sua Renda em tributos. Já as famílias com renda acima de 30 salários mínimos pagam aproximadamente 26,3%, poupando relativamente mais.

Na sua visão, mesmo com o princípio da seletividade, as pessoas mais pobres acabam sendo a fonte principal de arrecadação do país, dado que basicamente a totalidade de sua renda se vai para o consumo, não lhe restando o suficiente para despender em outras coisas supérfluas ou poupar, como as pessoas de mais altas rendas são capazes.

Na elaboração desse trabalho, conseguimos verificar que o consumo é de fato a maior fonte de renda do Estado. Entretanto, há diversos entes que se beneficiam dessa arrecadação, como ocorre com o ICMS, principal fonte de arrecadação dos estados, ou o ISS, principal fonte de arrecadação dos municípios. Efetuando essa análise, notamos que a União, apesar de não ser o ente que mais arrecada tributos sobre o consumo, é o ente que mais possui formas de tributar a essa base de incidência. Estão sob formas de arrecadação da União os tributos: (i) COFINS; (ii) IPI; (iii) IOF, (iv) PIS; (v) CIDE; (vi) Contribuição Sobre a Receita de Concursos de Prognósticos; (vii) DPVAT; (iv) Imposto de Importação; (v) Imposto de Exportação; e (vi) Taxas Federais e Outros.

Obtendo, assim, mais de 11 formas de tributar o consumo, sendo a maioria desses tributos dotados de características extrafiscais, a União não somente arrecada, mas incentiva ou desincentiva as ações dos contribuintes, intervindo na economia e na sociedade, como no exemplo dos Impostos de Exportação, estando reduzidos para incentivar a exportação e entrada de divisas na economia brasileira.

⁶⁹ GASSEN, Valcir *et al.* **Tributação sobre Consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos**. 2013. 22 f. Artigo - Curso de Direito, Faculdade de Direito Universidade de Brasília, Brasília, 2012.

Cabe ressaltar, ainda, que conforme a seção VI – Da Repartição da Receitas Tributárias da CF, a arrecadação de determinados tributos, mesmo de competência exclusiva de algum ente federativo, tem de ser partilhada com outro, tal como o exposto no artigo, 158, inciso IV:

Artigo 158. Pertencem aos Municípios:

IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios:

I - 65% (sessenta e cinco por cento), no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 108, de 2020)

II - até 35% (trinta e cinco por cento), de acordo com o que dispuser lei estadual, observada, obrigatoriamente, a distribuição de, no mínimo, 10 (dez) pontos percentuais com base em indicadores de melhoria nos resultados de aprendizagem e de aumento da equidade, considerado o nível socioeconômico dos educandos. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 108, de 2020).

Notamos, com isso, que apesar do ICMS ser a maior fonte de renda dos estados, essa receita tem de ser partilhada com os municípios que integram a sua territorialidade.

Já no tocante a União, como vimos anteriormente, possui a maior quantidade de tributos incidentes sobre essa base. Entretanto, também possui a maior obrigação de repassar os tributos arrecadados, sendo 10% do total arrecadado do IPI proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados, e 29% do total arrecadado a título de CIDE. Conforme trazido no artigo 159 da CF, exposto abaixo:

Artigo 159. A União entregará: (Vide Emenda Constitucional nº 55, de 2007)

II - do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados, dez por cento aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados.

III - do produto da arrecadação da contribuição de intervenção no domínio econômico prevista no artigo 177, § 4º, 29% (vinte e nove por cento) para os Estados e o Distrito Federal, distribuídos na forma da lei, observada a destinação a que se refere o inciso II, c, do referido parágrafo. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 44, de 2004)

Com isso, podemos entender que mesmo o ICMS, de competência estadual, sendo o imposto com a maior arrecadação, nem toda a sua destinação fica com o estado. No mesmo sentido, podemos verificar que mesmo que a União tenha a maior quantidade de tributos incidentes sobre essa base, nem toda a importância arrecadada fica para esse ente.

Nesse tópico visamos abordar como um todo o impacto dos tributos sobre o consumo. Agora, iremos dar um maior enfoque nos impactos que as contribuições acarretam sobre o consumo no Brasil, na visão do PIB e na visão financeira de montante arrecadado do total.

2.6.2. Das Contribuições

Levando em consideração o artigo 149 da CF, temos que:

Artigo 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no artigo 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Com base nesse texto legal, podemos entender que as contribuições especiais, que possuem destinação específica, serão instituídas somente pela União. Com isso, verificamos que, em sua grande maioria, as contribuições são destinadas a despesas específicas instituídas pela União, sendo assim, sua grande destinatária.

Quando entramos no mérito específico desse trabalho acadêmico, vemos que os Impactos Das Contribuições Sociais Na Tributação Do Consumo são originários, majoritariamente, por despesas específicas criadas pelo governo. Conforme abordamos anteriormente, as contribuições arrecadatórias sobre o consumo são a do PIS, da COFINS, PIS-Importação, COFINS-Importação e da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico.

Vale ressaltar que as contribuições do PIS e da COFINS incidem majoritariamente sobre o faturamento das empresas, já o PIS-Importação e COFINS-Importação, incidem sobre o valor da mercadoria importada. Por sua vez, as Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico podem incidir tanto no montante do combustível comercializado como nas remessas de importâncias ao exterior.

Nesse trabalho visualizamos a demonstração dos impactos das contribuições sobre o consumo de dois pontos de vista, sendo um deles financeiro. Com isso, iremos abordar o montante total arrecadado e quanto desse montante é ocupado pelas contribuições. Outro ponto de vista que nos parece relevante seria dessa importância sobre o nosso PIB e uma pequena análise histórica de quanto esse montante representou e vem sendo representado nosso PIB.

2.6.2.1. Dos Impactos Financeiros

Inicialmente, para entendermos a dimensão das importâncias financeiras aqui demonstradas, iremos abordar monetariamente o valor total arrecadado em tributos e, desse montante, quanto foi oriundo de bases de tributação sobre o consumo. Para isso, utilizamos os relatórios da Receita Federal do Brasil, “**Carga Tributária no Brasil – 2018**”⁷⁰, para os valores arrecadados de 2014 até 2018, dados encontrados na página 13 deste relatório, e para os valores de 2013 a 2009, retiramos os valores do relatório Receita Federal do Brasil, “**Carga Tributária no Brasil – 2014**”⁷¹, dados encontrados nas páginas 16 a 17 deste relatório. Ressaltamos que há incongruências nos valores de 2014 dos relatórios de 2018 e 2014, com isso, optamos por utilizar os valores do relatório mais recente. A tabela base para nossas análises nessa sessão se encontra no Apêndice A.

Analisando a tabela elaborada, verificamos que o total arrecadado aos cofres públicos de 2005 até 2018 foi de R\$ 20.828.115 milhões de reais. Desse montante, R\$ 9.864.271,43 milhões de reais foram oriundos de tributos sobre bases de bens e serviços, representando assim, 47,4% das arrecadações totais.

Agora, quando analisamos somente as contribuições sociais, verificamos que, de 2005 a 2018, foi arrecadado aos cofres públicos o total de R\$ 3.031.871,03 milhões, considerando as contribuições da tabela disposta no Apêndice B. Cabe ressaltar que, de 2005 a 2018, alguns tributos sofreram reclassificações de acordo com a interpretação da Receita Federal em seus relatórios anuais. Caso consideremos todos as contribuições consideradas pela Receita Federal desde 2005, o montante total das contribuições sociais sobre base de bens e serviços é de R\$ 3.408.458,00, conforme exposto no Apêndice C.

Nessa abordagem, contribuições tais como a CSLL – sobre o Lucro Presumido, que estavam alocados na categoria “Tributos sobre Bens e Serviços”, no reporte de 2018, foram unificadas no subitem “CSLL”, que pertencem à categoria “Tributos sobre a Renda”. Ainda, de acordo com o relatório de 2018, o subitem “Simples Nacional”, alocado anteriormente na categoria “Tributos sobre Bens e Serviços”, foi redistribuído para as demais categorias econômicas de acordo com a

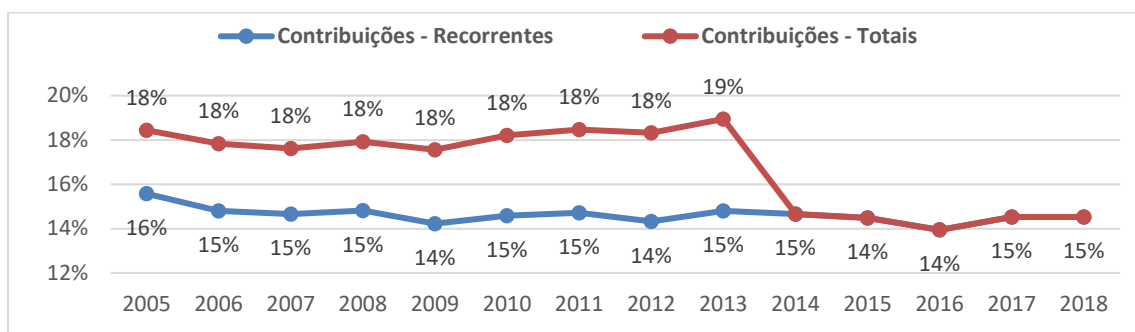
⁷⁰ RECEITA FEDERAL. **Carga Tributária no Brasil – 2018** (Análise por Tributo e Bases de Incidência). Brasília, 2020.

⁷¹ RECEITA FEDERAL. **Carga Tributária no Brasil – 2014** (Análise por Tributo e Bases de Incidência). Brasília, 2015.

composição dos tributos estabelecida na Lei do Simples Nacional. Dadas essas alterações e outras, concluímos que, se há essa variação dos Impactos das Contribuições Sociais sobre o Consumo, abordaremos as contribuições que permaneceram desde 2005 como Contribuições Recorrentes e, para considerarmos as contribuições que um dia fizeram parte da classificação da Receita Federal como sendo de base de Bens e Serviços, iremos nos referir a Contribuições Totais.

Isto posto, elaboramos o gráfico abaixo no qual resta demonstrada a proporção das bases sobre a arrecadação total. Com isso, verificamos que, em 2018, as Contribuições Recorrentes, representaram 15% da arrecadação total dos tributos aos cofres públicos. Em 2005, as Contribuições Totais representavam um total de 18% da arrecadação total.

Gráfico 4 - Impactos das Contribuições Sociais Sobre o Total Arrecadado



Fonte: Elaboração Própria

2.6.2.2. Dos Impactos sobre o PIB

Cabe agora, após a exposição do montante total, verificarmos a relevância dessas contribuições sobre o PIB brasileiro, para que possamos ter uma magnitude desse impacto. Cabe ressaltar que o Produto Interno Bruto - “PIB” é a somatória de todos os bens e serviços produzidos em uma economia durante um certo período.

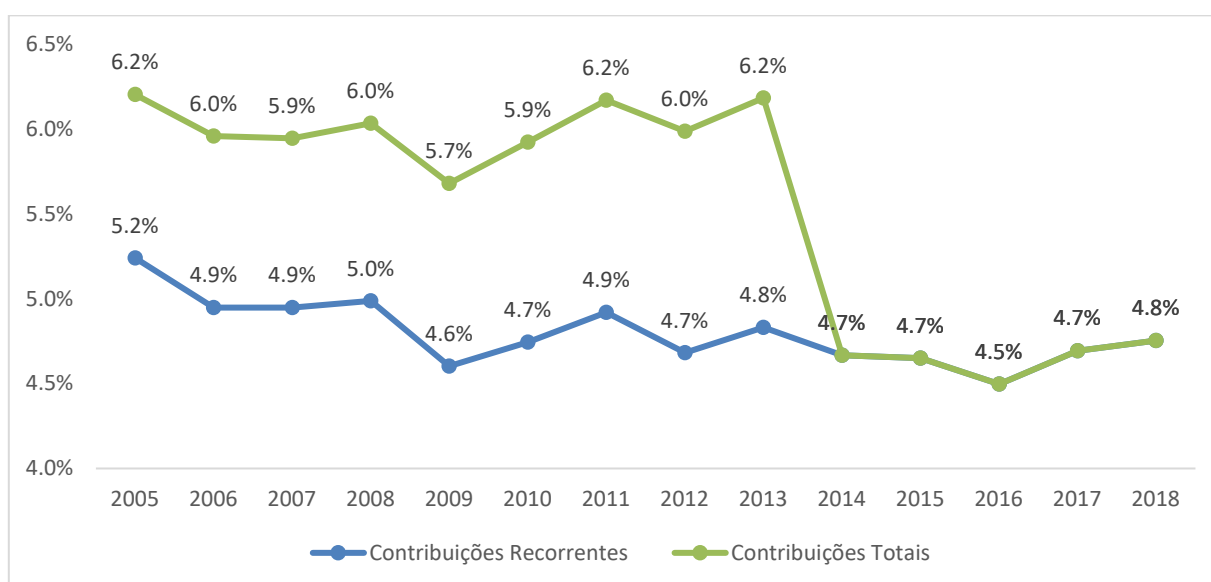
De acordo com o relatório do Tesouro Nacional de 2019⁷², a totalidade de tributos arrecadado no ano de 2019, corresponde a 33,17% do PIB. Em uma análise dos últimos 10 anos, 2010 a 2019, essa porcentagem nunca foi menor que 31%. Os 33,17% arrecadados em 2019, são compostos por 22,24% de tributos federais, 8,67% de tributos estaduais, e 2,27% de tributos municipais.

⁷² TESOURO NACIONAL. *Estimativa da Carga Tributária Bruta no Brasil – 2019*. Brasília, 2020.

Para nossas análises utilizamos os valores de PIB encontrados no site do IBGE⁷³, valores esses denominados Valores Correntes, para os anos de 2010 a 2018.

Quando comparamos os valores encontrados de Contribuições Recorrentes com os valores de PIB Valores Correntes, verificamos que, em 2018, esse montante representou uma porcentagem de 4,8%, ou seja, a totalidade de contribuições sociais arrecadadas em 2018, que representou um montante de 4,8% da somatória de todos os bens e serviços produzidos em uma economia durante um certo período. Comparando os valores encontrados de Contribuições Correntes e Contribuições Totais temos a proporção abaixo:

Gráfico 5 - Proporção das Contribuições Sociais Sobre Bases de Bens e Serviços Sobre o PIB



Fonte: 1Elaboração Própria

Como podemos verificar, as contribuições tiveram proporções quase permanentes no entorno de 5% do nosso PIB, variando de 6% para as contribuições que foram reclassificadas pela Receita Federal em seus reportes anuais.

Dadas essas informações, podemos entender que a estrutura das nossas contribuições sociais sobre bases de bens e serviços, como foi desenhada pelos nossos legisladores, tem como representatividade média 15% do total arrecadado aos cofres públicos nos últimos anos. Esse

⁷³ IBGE, **Tabelas Completas**. 4 semestre 2020. Site: https://www.ibge.gov.br/estatisticas/economicas/contas-nacionais/9300-contas-nacionais-trimestrais.html?=&t=downloads&utm_source=landing&utm_medium=explica&utm_campaign=pib#evolucao-taxa

montante em relação ao nosso PIB chega a proporção média de 5%. Cabe ressaltar que esse valor é arrecadado diretamente para a União, fazendo frente a despesas específicas.

2.6.3. Ranking dos Tributos

No intuito de visualizarmos, de maneira diferente, os impactos econômicos e financeiros dos tributos no Brasil, foi levantada uma relação que demonstra o ranking dos tributos que mais arrecadam para o Estado, sendo eles federação, estado e Distrito Federal e municípios.

Os dados levantados têm origem do Relatório anual “**Carga Tributária no Brasil do ano de 2018**”⁷⁴ da Receita Federal do Brasil, conforme abaixo:

Tabela 2 – Ranking das Receita Tributária por Tributo em 2018

Ranking	Total da Receita Tributária	Competência	R\$	2.291.407,07	33,26%	Base de Incidência
1	ICMS	Estados e DF	R\$	479.310,41	6,96%	Bens e Serviços
2	Imposto de Renda	Federal	R\$	415.042,76	6,02%	Renda
3	Contribuição para a Previdência Social (1)	Federal	R\$	373.219,30	5,42%	Folha de Salários
4	Cofins	Federal	R\$	244.286,93	3,55%	Bens e Serviços
5	Contribuição para o FGTS (2)	Federal	R\$	125.907,99	1,83%	Folha de Salários
6	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	Federal	R\$	75.750,74	1,10%	Renda
7	Contribuição para o PIS/Pasep	Federal	R\$	66.526,78	0,97%	Bens e Serviços
8	ISS	Municípios	R\$	62.125,65	0,90%	Bens e Serviços
9	Imposto sobre Produtos Industrializados	Federal	R\$	53.985,35	0,78%	Bens e Serviços
10	IPTU	Municípios	R\$	43.481,37	0,63%	Propriedade
11	IPVA	Estados e DF	R\$	43.120,20	0,63%	Propriedade
12	Impostos sobre o Comércio Exterior	Federal	R\$	40.704,10	0,59%	Bens e Serviços
13	Imposto sobre Operações Financeiras	Federal	R\$	36.615,14	0,53%	Transações Financeiras
14	Contrib. Regime Próprio Previd. Est.	Estados e DF	R\$	36.124,57	0,52%	Folha de Salários
15	Contrib. Seg. Soc. Servidor Público - CPSS	Federal	R\$	33.592,27	0,49%	Folha de Salários
16	Outros Tributos Estaduais	Estados e DF	R\$	27.496,86	0,40%	Bens e Serviços
17	Outros Tributos Municipais	Municípios	R\$	22.023,41	0,32%	Bens e Serviços
18	Salário Educação	Federal	R\$	21.979,37	0,32%	Folha de Salários
19	Contribuições para o Sistema S	Federal	R\$	19.820,13	0,29%	Folha de Salários
20	Contrib. Regime Próprio Previd. Mun.	Municípios	R\$	11.979,60	0,17%	Folha de Salários
21	ITBI	Municípios	R\$	11.012,52	0,16%	Propriedade
22	Taxas Federais	Federal	R\$	7.651,80	0,11%	Bens e Serviços
23	ITCD	Estados e DF	R\$	7.330,03	0,11%	Propriedade
24	Contrib. s/ Receita de Concursos e Progn.	Federal	R\$	4.561,73	0,07%	Renda
25	Outras Contribuições Federais (3)	Federal	R\$	4.145,02	0,06%	Folha de Salários
26	Cide Remessas	Federal	R\$	4.096,99	0,06%	Bens e Serviços
27	Cide Combustíveis	Federal	R\$	3.928,13	0,06%	Bens e Serviços
28	Cota-Parte Ad Fr. Ren. Mar. Mercante	Federal	R\$	3.721,56	0,05%	Outros
29	Contrib. Custeio Pensões Militares	Federal	R\$	3.654,35	0,05%	Folha de Salários
30	Contrib. Partic. Seguro DPVAT	Federal	R\$	2.312,23	0,03%	Outros
31	Contribuições Rurais	Federal	R\$	1.864,35	0,03%	Folha de Salários
32	Contr. s/ Rec. Empr. Telecomun.	Federal	R\$	1.440,32	0,02%	Bens e Serviços
33	Imposto Territorial Rural	Federal	R\$	1.418,82	0,02%	Propriedade
34	Contrib. S/Rec.Concess.Permiss.Energ.Elet.	Federal	R\$	1.038,13	0,02%	Bens e Serviços
35	Cota-Parte Contrib. Sindical	Federal	R\$	138,16	0,00%	Folha de Salários

Fonte: Elaboração Própria

⁷⁴ RECEITA FEDERAL. **Carga Tributária no Brasil – 2018** (Análise por Tributo e Bases de Incidência). Brasília, 2020.

Podemos notar que os 10 principais tributos correspondem a um total de 84,65% das arrecadações dos entes federativos, dentre eles, 5 possuem a base de incidência bens e serviços, 2 a renda, 2 folha de salários e 1 propriedade.

2.7. DO PROJETO DE LEI 3.887/2020

2.7.1. Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços

A muito tempo se clama no Brasil por uma reforma tributária, contudo, por diversas vezes e por diversos mandados presidenciais esse tema foi posto em discussão e acabou sendo deixado de lado. Até o atual momento existem 3 propostas para alteração da legislação tributária brasileira. Duas delas tramitam no Congresso Nacional, sendo elas: a Proposta de Emenda à Constituição (PEC) 110 (Senado Federal); a PEC 45 (Câmara dos Deputados); além do o Projeto de Lei (PL) 3.887/20, conforme veremos adiante. Nesse trabalho iremos analisar brevemente a proposta efetuada pelo Governo Federal e, com isso, analisar os possíveis impactos gerados por ela.

Por meio do Ministro da Economia Paulo Guedes, o Poder Executivo Federal, em 21 de julho de 2020, apresentou uma proposta de reforma tributária, com o Projeto de Lei (PL) nº 3.887/2020, no qual cria a Contribuição sobre as Operações com Bens e Serviços (CBS), essa nova contribuição visa substituir às Contribuições ao Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS). Conforme analisadas acima, duas grandes responsáveis pelo impacto das contribuições sócias sobre as bases de bens e serviços.

Essa nova contribuição, CBS, proposta pelo governo, tem como incidência duas hipóteses, sendo elas (i) sobre a receita bruta oriunda de prestação de serviços, vendas de bens ou demais receitas decorrentes da atividade da pessoa jurídica; e (ii) sobre a hipótese de importação de bens e serviços.

Sobre a primeira hipótese abordada, sobre as receitas, vemos uma correlação grande com a sistemática tributária do IVA, utilizado mundialmente. Nessa hipótese de incidência, a contribuição incidiria sobre a totalidade das receitas em uma alíquota única de 12%. Desse valor, há previsão legal no projeto de lei que poderá ser excluído da base de cálculo o valor pago a título de ICMS, ISS e da própria CBS, vide artigo 7º do PL 3.887/2020.

A CBS, oriunda das bases de receitas, será apurada e recolhida mensalmente, sendo permitido, no mesmo período de apuração, que o contribuinte tome crédito dos valores previamente recolhidos, a título de CBS, e destacados no documento fiscal, conforme artigo 9º do referido Projeto de Lei, bem como dos valores de CBS retidos pelo pagador, conforme artigo 56 do regramento.

2.7.2. CBS vs. Contribuições Sobre o Consumo

Baseado no que foi apresentado e proposto pelo governo, com a introdução do Projeto de Lei 3.887/2020, abordaremos uma simulação da comparação entre as apurações de PIS e COFINS, versos a CBS, que substituiria essas contribuições. Nesse caso, como iremos fazer um cálculo hipotético, estamos utilizando dados fornecidos em demonstrações financeiras e por meio de análises de dados disponíveis na internet.

Para análise dessa hipotética comparação, iremos utilizar a empresa Telefônica Brasil S.A. Escolhemos essa companhia pois encontramos em seu processo judicial 015562-74.2020.4.03.6100, contra a União Federal e o Delegado da Delegacia de Administração Tributária da Receita Federal do Brasil, assunto Suspensão da Exigibilidade, Compensação, Repetição de indébito, Contribuições Sociais, COFINS, PIS, cópias de suas EFD-Contribuições⁷⁵, com isso, utilizamos os valores de PIS e COFINS recolhidos por essa companhia para analisarmos tais comparações hipotéticas.

Escolhemos o ano de 2019 como base de análise. Cabe ressaltar que, nesse processo, não encontramos a EFD-Contribuições dos meses de maio e junho de 2019, com isso efetuamos uma média dos meses de 2019 como base de arrecadação e tomada de crédito. Em relação as Demonstrações Financeiras, analisamos as informações disponibilizadas pelo portal de relação com os investidores da Telefônica⁷⁶, referentes ao anos calendário 2019, empresa controladora.

⁷⁵ **Processo Judicial, nº 5015562-74.2020.4.03.6100**, Órgão julgador: 1ª Vara Cível Federal de São Paulo. Disponível no link: <https://pje1g.trf3.jus.br:443/pje/Processo/ConsultaDocumento/listView.seam?x=20081321083376500000033493826>

⁷⁶ Informações Disponíveis no site: <http://ri.telefonica.com.br/pt/resultados-e-comunicados/central-de-resultados>

Tabela 3 - Comparação PIS/COFINS versus CBS

2019		
Receita Operacional Bruta	65.695.019	65.695.019
Descontos Concedidos	(8.409.284)	(8.409.284)
Receita Operacional Líquida	57.285.735	57.285.735
Receita Financeira	272.100	272.100
Total Receitas	57.557.835	57.557.835
Custos e Despesas (Passíveis de Crédito)	(19.225.816)	(19.225.816)
Serviços de Terceiros	(14.355.830)	(14.355.830)
Alugueis, seguros, cominício e meios de conexão	(1.519.134)	(1.519.134)
Custo de Mercadoria Vendida	(3.150.481)	(3.150.481)
Materiais e outros custos e despesas operacionais	(200.371)	(200.371)
EFD-Cont 2019		
REGIME DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVO		
Valor Total da Contribuição Apurada	1.307.715	
Valor Total do crédito disponível relativo ao período	546.840	
(=) Valor da contribuição Social a Recolher	760.875	
REGIME DE APURAÇÃO CUMULATIVO		
Valor Total da Contribuição Apurada	1.214.679	
(-) Valor total de retenções e outras deduções	4.918	
(=) Valor da contribuição Social a Recolher	1.209.761	
CBS		
CBS sobre faturamento		6.906.940
CBS crédito sobre		(2.307.098)
Contribuições Sobre Consumo	1.970.636	4.599.842
Alíquota Efetiva	3,44%	8,03%

Fonte: Elaboração Própria

Dado o exercício hipotético acima, verificamos que a implementação da CBS, com a alíquota fixa de 12%, parece estar onerando mais as empresas do que o atual PIS e COFINS. Ressaltamos que esse foi um exercício hipotético, sendo utilizadas as informações que estavam disponíveis. Com isso, verificamos que a proposta do governo, como ela está, estaria gerando uma onerosidade às empresas e, conseqüentemente, aos contribuintes. Em contraste com o que o governo vem defendendo em sua proposta, podemos sim identificar uma simplificação no sistema desenhado, porém não acreditamos que essa simplificação gere uma economia financeira maior do que o impacto desta nova contribuição.

Cabe ressaltar que esse Projeto de Lei é a proposta do governo e ainda existem outras diversas nas casas legislativas, não havendo, ainda, nenhum indicio de qual será a escolhida para seguir em frente.

Há de se notar que, em nossa visão, com essa nova metodologia de contribuição sobre o consumo, as empresas tenderão a utilizar mais serviços terceirizados, dado que agora, pós reforma trabalhista na qual se alterou a redação dos artigos 4º-A e 5º-A da Lei 6.019/74, é prevista a possibilidade de terceirizar a atividade fim da empresa. Com isso, hoje, as empresas que não podem tomar crédito desses gastos, com a terceirização, irão poder, dado que será permitido se creditar da totalidade de gastos com a contribuição paga pela empresa no período.

3. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A sistemática tributária brasileira, atualmente, possui como sua principal base de arrecadação as bases de consumo, tendo sido, em média, 45% do total arrecadado nos últimos 10 anos, quando verificamos que em outros países pertencentes a OCDE, sobre essa base, a média é de 32%. É importante salientar que os países da OCDE, em média, tributam, mais do que o Brasil, no entanto, o enfoque nessas países é sobre bases de renda.

Conforme nossa análise dos relatórios apresentados pela Receita Federal do Brasil⁷⁷, em suas publicações **Carga Tributária no Brasil**, identificamos que a tributação sobre o consumo arrecadou o montante de R\$ 9.864.271,43 milhões de reais, representando assim, 47,4% das arrecadações totais, dos anos de 2005 até 2018, dentre um montante de tributos totais arrecadados na magnitude de R\$ 20.828.115 milhões de reais.

Quando analisamos o montante exclusivamente arrecadado à título de contribuições sociais sobre bases de consumos, objetivo desse trabalho, verificamos que os impactos das contribuições sociais na tributação do consumo se deram na magnitude de R\$ 1.472.830 milhões de reais nos últimos 5 anos, possuindo uma representatividade, em média, de 15% do total arrecado.

Já quando analisamos esses números sob a ótica do PIB nacional, verificamos que os impactos das contribuições sociais na tributação do consumo estão em média de 5%, ou seja, 5% do nosso PIB é quanto somente as contribuições sociais representam do custo do consumo brasileiro, número esse bastante relevante.

Cumpramos lembrar que as contribuições sociais tem destinação exclusiva de seus recursos e somente podem ser instituídas pela União.

Abordamos também, o Projeto de Lei 3.887/2020, projeto esse proposto pelo Governo Federal, o qual visa efetuar uma reforma tributária substituindo as contribuições de PIS e COFINS, principais contribuições sobre o consumo, por uma nova contribuição denominada Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços, em siglas, CBS. Essa contribuição tem característica de alíquota única e previsão de tomada de crédito sobre o total pago a esse título, destacado em nota fiscal.

⁷⁷ RECEITA FEDERAL. **Carga Tributária no Brasil** – 2018 (Análise por Tributo e Bases de Incidência). Brasília, 2020.

Ao analisarmos essa nova contribuição, em números, com as contribuições atuais de PIS e COFINS, identificamos em nosso caso hipotético que a contribuição desenhada, do jeito que foi apresentada no Projeto de Lei, para uma empresa específica do ramo de telecomunicação, está representando um aumento da carga tributária para a cadeia. Vale ressaltar que essa metodologia é significativamente mais simples do que a sistemática hoje da apuração do PIS e da COFINS, motivo pelo qual entendemos que haverá sim uma redução de custos estruturais para as empresas com a implementação dessa contribuição em substituição o PIS e a COFINS, porém não acreditamos que essa economia será superior aos novos custos trazido por essa nova contribuição.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AYRES, Rosângela Mesquita; SZUSTER, Natan. **PIS/PASEP, COFINS E EFD-contribuições: aplicação da legislação na contabilidade tributária - percepção de especialistas em tributos**. Advances in Scientific and Applied Accounting, [S.l.], p. 222-255, mar. 2013. ISSN 1983-8611. Disponível em: <<http://asaa.anpcont.org.br/index.php/asaa/article/view/102>>. Acesso em: 21 dez. 2020. doi:<https://doi.org/10.14392/asaa.201252222-255>.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Forense, Rio de Janeiro, 1984, p 206.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à Ciência das Finanças**. 8ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1972.

BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009.

BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 131.

BARRETO, Paulo Ayres. **Tributos**. Enciclopédia jurídica da PUC-SP. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coords.). Tomo: Direito Tributário. Paulo de Barros Carvalho, Maria Leonor Leite Vieira, Robson Maia Lins (coord. de tomo). 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/276/edicao-1/tributos>.

BARRETO, Simone Rodrigues Costa. **Mutação de conceito constitucional de mercadoria**. Tese (Doutorado em Direito). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, p. 154.

BARRETO. Paulo Ayres. **Tributação do Resultado da Controladas e Coligadas e Subsidiárias no Exterior: análise do julgamento do STF e suas consequências**. In: Revista de Direito Tributário. V.121, p. 177-183, 2014.

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

BERNARDES, Flávio Couto; SOUZA, Pilar de; Elói, Paula Coutinho. **Afinal, o que são tributos sobre o consumo?**. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=a1028301bbff33a4>. Acesso em: 26 out. 2020.

BRAMI-CELENTANO, Alexandrine e CARVALHO, Carlos Eduardo. **A reforma tributária do governo Lula: Continuismo e injustiça fiscal**. Rev. Katálysis [online] 2007, vol. 10, n. 1, pp. 44-53.

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

BRASIL. Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. **Altera a legislação do imposto sobre a renda**. Brasília: Senado Federal.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Institui o Código Tributário Nacional**. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, 27 out. 1966.

BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. REsp 1087925. Relator: Ministro Teoria Albino Zavascki. Diário de Justiça: Brasília, 30 de junho de 2011.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 595 – 670.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Não-incidência do ISS sobre atividades de franquia (franchising)**. IOB-repertório de jurisprudência: tributário, constitucional e administrativo, São Paulo, v. 1, n. 14, p. 608-602, 2007.

DE BARROS E SILVA, Rafael Santos; GASSEN, Valcir. **Quem pode menos paga mais: tributação sobre o consumo no Brasil e democracia**. Revista Brasileira de Direito, Passo Fundo, v. 7, n. 2, p. 167-199, out. 2011. ISSN 2238-0604. Disponível em: <https://seer.imed.edu.br/index.php/revistadedireito/article/view/272>. Acesso em: 02 nov. 2020. doi:<https://doi.org/10.18256/2238-0604/revistadedireito.v7n2p167-199>.

FERREIRA, A. B. H. **Novo dicionário Aurélio da língua portuguesa**. 4. ed. Curitiba: Positivo, 2009.

GASSEN, Valcir *et al.* **Tributação sobre Consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos**. 2013. 22 f. Artigo - Curso de Direito, Faculdade de Direito Universidade de Brasília, Brasília, 2012. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/2177-7055.2013v34n66p213>. Acesso em: 26 out. 2020.

GASSEN, Valcir. **Os Princípios Jurisdicionais De Tributação No Estado De Origem E De Destino: suas implicações jurídico-políticas na tributação sobre o consumo em processos**

de integração econômica. Tese (Doutorado em Direito na Área de Concentração de Direito do Estado) - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2002. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/xmlui/handle/123456789/84432>. Acesso em: 02 nov. 2020.

GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, Igualdade e Direito Tributário.** São Paulo: Dialética, 1999.

HORVATH, Estevão. **Contornos da contribuição de intervenção no domínio econômico na Constituição de 1988.** Tese (livre-docência), Universidade de São Paulo. São Paulo, 2002.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Limites constitucionais às contribuições no domínio econômico.** Disponível em: <<https://www.infoescola.com/direito/contribuicoes-de-intervencao-no-dominio-economico-cide/>>. Acesso em: 20 mar. 2021.

NAKAYAMA, Juliana Kiyosen. **O Imposto sobre o Valor Agregado na União Europeia.** Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 7, n. 60, 1 nov. 2002. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/3415>. Acesso em: 7 nov. 2020.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência.** 13ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011. p. 109.

PAZ, Sue-Ellen. **Análise da tributação do consumo no Brasil.** Dissertação (Mestrado em Finanças e Economia Empresarial) - Escola de Pós-Graduação em Economia, Fundação Getúlio Vargas - FGV, Rio de Janeiro, 2008. Disponível em: <http://hdl.handle.net/10438/2195>. Acesso em: 02 nov. 2020.

PEIXOTO, M. M. Apresentação. **PIS e COFINS na teoria e na prática: uma abordagem completa dos regimes cumulativos e não cumulativos.** São Paulo: MP, 2010. In: BERGAMINI, A. et al. PEIXOTO, M. M. (coord.).

PEREIRA, C. A. M. P. ; SEIXAS, L. F. M. . **O controle da destinação das contribuições sociais: uma análise da lei complementar n 110/2001.** REVISTA TRIBUTÁRIA E DE FINANÇAS PÚBLICAS , v. 137, p. 11-30, 2018.

RECEITA FEDERAL. **Carga Tributária no Brasil – 2014** (Análise por Tributo e Bases de Incidência). Brasília, 2015. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-no-brasil-capa>. Acesso em: 26 mar. 2021.

RECEITA FEDERAL. **Carga Tributária no Brasil – 2018** (Análise por Tributo e Bases de Incidência). Brasília, 2020. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-no-brasil-capa>. Acesso em: 26 mar. 2021.

RIBEIRO, Rafaela Braga. TEIXEIRA, Alessandra Machado Brandão. **A Tributação sobre o consumo e a democracia participativa: uma análise tardia, mas necessária**. Disponível em: <<https://periodicos.uniformg.edu.br:21011/ojs/index.php/cursodireitouniformg/article/view/329>>. Acesso em: 18 jan. 2021.

SABBAG, Eduardo. **Código Tributário Nacional Comentado – 2. ed. rev., atual. e ampl.** – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2018.

MESSA, Ana Flávia. **Direito Tributário e Financeiro – 7. ed.** – São Paulo: Rideel, 2016.

Sabbag, Eduardo. **Manual de direito tributário / Eduardo Sabbag. – 8. ed.** – São Paulo : Saraiva, 2016.

SCAPIN, Andreia Cristina; MEDEIROS, Edmundo Emerson. **Manual de direito tributário – 2 ed.** – Belo Horizonte: Editora D’Plácido, 2019.

SCHOUERI, L. E.; GALDINO, G. **Internet das Coisas à luz do ICMS e do ISS: entre mercadoria, prestação de serviço de comunicação e serviço de valor adicionado**. In *Tributação da Economia Digital – Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 245-268.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário – 8. Ed.** – São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

Supremo Tribunal Federal. **Informativo n. 397 do STF – AI 658576 AgR / RS** – Rio Grande do Sul.

TESOURO NACIONAL. **Estimativa da Carga Tributária Bruta no Brasil – 2019**. Brasília, 2020.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. **A Inconstitucionalidade Parcial das Contribuições Criadas pela MP 164 – PIS - importação e COFINS - importação**. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n. 103, p. 61, abril. 2004. Mensal. ISSN 1413-7097.

YAMASHITA, D. **Da não-cumulatividade do PIS e da COFINS e o conceito de insumos.**

In: GAUDÊNCIO, S. C. et al. Fundamentos do PIS e da COFINS: e o regime jurídico de não-cumulatividade. São Paulo: MP, 2007

APÊNDICE A – TOTAL DA RECEITA TRIBUTÁRIA NOS ANOS CALENDÁRIO 2005 ATÉ 2018

Ano Calendário	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Total da Receita Tributária	730.456	805.333	918.275	1.047.152	1.078.747	1.264.122	1.462.660	1.573.755	1.740.419	1.840.301	1.924.636	2.022.237	2.128.613	2.291.407
Tributos do Governo Federal	508.391	558.221	643.568	727.825	743.342	872.603	1.024.429	1.087.550	1.200.168	1.259.898	1.314.853	1.382.953	1.448.349	1.547.402
Orçamento Fiscal	168.073	184.719	217.450	275.394	261.579	307.483	366.313	380.999	419.478	446.680	475.619	507.061	515.557	562.794
Imposto de Renda	124.074	135.713	159.781	193.063	190.976	212.957	255.604	265.627	298.881	319.512	341.846	386.367	387.626	415.043
Pessoas Físicas	6.896	7.914	12.706	13.914	13.625	16.248	20.515	22.499	24.188	25.782	27.199	28.285	30.504	32.513
Pessoas Jurídicas	47.455	51.955	65.767	78.694	77.343	82.474	94.958	92.589	109.316	109.020	104.910	131.181	113.815	119.063
Retido na Fonte	69.723	75.844	81.308	100.455	100.008	114.235	140.131	150.538	165.376	184.710	209.737	226.902	243.307	263.467
Imposto sobre Produtos Industrializados	24.078	26.863	31.298	36.730	27.731	37.294	41.229	42.656	42.923	49.202	48.049	41.851	47.041	53.985
Imposto sobre Operações Financeiras	5.966	6.740	7.818	20.168	19.235	26.571	31.999	31.002	29.417	29.756	34.681	33.645	34.660	36.615
Impostos sobre o Comércio Exterior	8.943	9.860	12.218	17.104	15.904	21.119	26.763	31.088	36.974	36.774	38.969	31.448	32.350	40.704
Taxas Federais	2.693	3.066	3.333	4.108	4.118	4.838	5.667	5.128	4.981	4.989	5.315	6.953	6.401	7.652
Cota-Parte Ad Fr. Ren. Mar. Mercante	984	910	1.381	2.305	1.511	2.350	2.457	2.883	3.367	3.204	3.005	2.741	2.862	3.722
Contrib. Custeio Pensões Militares	1.061	1.276	1.304	1.513	1.681	1.869	2.025	2.001	2.171	2.343	2.650	2.930	3.343	3.654
Imposto Territorial Rural	273	290	317	402	421	485	571	614	764	900	1.105	1.126	1.273	1.419
Orçamento Seguridade Social	255.406	279.092	319.614	376.185	398.802	467.907	543.767	583.662	642.705	660.696	672.637	698.958	750.652	802.114
Contribuição para a Previdência Social (1)	108.434	123.520	140.412	163.355	182.041	212.014	246.031	273.988	298.129	316.376	321.698	336.328	355.518	374.413
Cofins	86.678	89.303	100.946	118.717	117.084	140.939	164.982	175.008	197.545	194.696	199.876	201.517	221.670	244.287
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	25.001	26.640	33.295	41.784	43.424	45.780	58.694	55.834	61.687	62.332	59.147	66.760	70.686	75.751
Contribuição para o PIS/Pasep	21.340	23.461	25.862	30.410	30.990	40.594	42.902	46.486	50.520	51.441	52.590	54.823	60.775	66.527
Contrib. Seg. Soc. Servidor Público - CPSS	10.435	11.996	13.912	16.068	18.511	20.808	22.496	22.854	24.386	26.809	29.340	30.691	33.773	33.592
Contrib. s/ Receita de Concursos e Progn.	1.564	1.533	1.891	2.049	2.497	3.147	3.414	3.764	4.055	4.769	5.422	4.254	4.574	4.562
Contrib. Partic. Seguro DPVAT	995	1.450	1.896	2.307	2.597	2.830	3.269	3.518	3.988	3.969	4.242	4.243	3.302	2.312
Contribuições Rurais	483	627	744	829	821	926	1.067	1.203	1.355	304	323	341	354	671
Fundo de Saúde Militar	476	562	656	665	837	868	912	1.007	1.040					
Demais	84.913	94.411	106.504	76.246	82.962	97.213	114.348	122.889	137.985	152.522	166.597	176.934	182.140	182.494
Contribuição para o FGTS (2)	35.132	39.337	43.602	50.518	57.183	64.271	74.979	85.813	98.045	108.782	118.323	124.713	128.743	125.908
Salário Educação	5.762	6.926	7.089	8.776	9.589	11.049	13.115	14.775	16.561	18.411	19.039	19.473	20.010	21.979
Contribuições para o Sistema S	4.470	5.533	6.592	7.826	8.524	9.925	11.858	13.557	15.351	16.884	18.153	18.428	19.075	19.820
Cide Combustíveis	7.681	7.821	7.943	5.927	4.912	7.761	8.950	2.883	734	26	3.271	6.001	5.821	3.928
Cide Remessas	633	663	805	917	1.147	1.212	1.507	1.979	2.233	2.499	2.983	2.940	3.011	4.097
Outras Contribuições Federais (3)	29.724	32.510	36.976	1.548	569	603	951	1.503	1.642	2.740	2.172	2.250	2.294	4.145
Contr. s/ Rec. Empr. Telecomun.	795	804	935	1.065	1.094	1.186	1.395	1.520	1.557	1.628	1.657	1.608	1.610	1.440
Dívida Ativa Outros Trib. e Contrib.	274	308	1.554	-1.050	-1.339	184	325	-510	579	145	-490	1	0	0
Contrib. S/Rec.Concess.Permis.Energ.Elet.	201	259	723	419	968	656	826	893	749	813	890	826	922	1.038
Cota-Parte Contrib. Sindical	241	250	288	299	315	367	442	476	533	595	599	693	653	138
Tributos do Governo Estadual	186.367	206.130	227.501	265.515	276.533	321.772	357.418	395.206	438.927	468.639	489.741	514.457	547.074	593.382
ICMS	154.096	170.033	186.681	222.037	227.830	268.117	297.419	326.236	363.190	384.287	396.428	413.175	441.039	479.310
IPVA	10.406	12.306	14.626	17.035	20.107	21.367	24.112	27.030	29.232	32.453	36.219	39.093	40.509	43.120
ITCD	818	974	1.208	1.492	1.678	2.518	2.768	3.409	4.142	4.698	6.461	7.345	7.242	7.330
Contrib. Regime Próprio Previd. Est.	12.093	12.604	13.481	11.380	11.489	12.635	13.294	15.551	16.499	19.910	21.651	23.152	23.996	36.125
Outros Tributos Estaduais	8.955	10.214	11.505	13.570	15.429	17.135	19.825	22.980	25.864	27.291	28.983	31.692	34.288	27.497
Tributos do Governo Municipal	35.697	40.982	47.206	53.813	58.872	69.747	80.814	90.999	101.324	111.764	120.042	124.828	133.190	150.623
ISS	14.764	17.795	20.784	25.002	27.344	32.750	38.340	44.263	48.301	53.888	54.455	53.838	56.403	62.126
IPTU	10.545	11.597	12.628	13.810	15.188	17.445	19.698	21.538	24.389	26.773	31.521	34.333	38.427	43.481
ITBI	2.279	2.716	3.467	4.384	4.609	6.005	7.467	8.490	9.983	10.507	9.904	9.482	10.062	11.013
Contrib. Regime Próprio Previd. Mun.	2.676	2.975	3.879	3.997	4.374	5.141	5.835	6.496	7.774	8.268	9.535	10.585	11.011	11.980
Outros Tributos Municipais	5.433	5.899	6.447	6.620	7.356	8.406	9.473	10.212	10.878	12.328	14.627	16.591	17.287	22.023

TERMO DE AUTENTICIDADE DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Eu, Eduardo Tadeu Mello Vidal

Aluno(a), regularmente matriculado(a), no Curso de Direito, na disciplina do TCC da 10ª etapa, matrícula nº **41551321**, Período **Noturno**, Turma **T**,

tendo realizado o TCC com o título: **Impactos Das Contribuições Sociais Na Tributação Do Consumo**

sob a orientação do(a) professor(a): **Prof. Dr. Edmundo Emerson De Medeiros**

declaro para os devidos fins que tenho pleno conhecimento das regras metodológicas para confecção do Trabalho de Conclusão de Curso (TCC), informando que o realizei sem plágio de obras literárias ou a utilização de qualquer meio irregular.

Declaro ainda que, estou ciente que caso sejam detectadas irregularidades referentes às citações das fontes e/ou desrespeito às normas técnicas próprias relativas aos direitos autorais de obras utilizadas na confecção do trabalho, serão aplicáveis as sanções legais de natureza civil, penal e administrativa, além da reprovação automática, impedindo a conclusão do curso.

São Paulo, 17 de Maio de 2021.



Assinatura do discente

TERMO DE AUTORIZAÇÃO PARA PUBLICAÇÃO DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Material Bibliográfico: () Artigo Científico (x) Monografia

Graduação em Direito

Título do Trabalho: Impactos Das Contribuições Sociais Na Tributação Do
Consumo

Nome do Autor(a): Eduardo Tadeu Mello Vidal

E-mail: Eduardo.tadeu.vidal@gmail.com

Este e-mail pode ser divulgado () SIM (x) NÃO

Orientador(a): Prof. Dr. Edmundo Emerson De Medeiros

Na qualidade de titular dos direitos autorais da publicação supracitada, de acordo com a Lei nº 9.610/98, (X) AUTORIZO () NÃO AUTORIZO a Universidade Presbiteriana Mackenzie – UPM, a disponibilizar gratuitamente, sem ressarcimento dos direitos autorais, o documento, em meio eletrônico, no *site* da base de dados Adelpha, para fins de leitura pela internet, a título de divulgação da produção científica gerada pela Universidade, a partir desta data. Igualmente, declaro que a versão do Trabalho de Conclusão de Curso entregue em meio eletrônico corresponde fielmente e na íntegra à versão similar depositada de forma impressa em papel para a defesa ou apresentação.

Motivos no Caso de Não Autorização

() Exigência de periódico de não divulgação até a publicação (exige justificativa, informe e nome do periódico)

() Outros (justificar): _____

São Paulo, 17 de Maio de 2021 .



Assinatura do(a) Autor(a)